

Valtion  
taloudellinen  
tutkimuskeskus

# Muistiot 36

Kokemuksia verotukien evaluoinnista  
eräissä maissa



# VATT MUISTIOT

36

Kokemuksia verotukien  
evaluoinnista eräissä maissa

Timo Rauhanen

Timo Rauhanen, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

ISBN 978-952-274-103-5 (PDF)

ISSN 1798-0321 (PDF)

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus  
Government Institute for Economic Research  
Arkadiankatu 7, 00100 Helsinki, Finland

Helsinki, joulukuu 2013

## Yhteenveto

Verotuki-käsitteelle ei ole yhtä ja yksiselitteistä määritelmää, mutta yleensä kyse on rajatulle veronmaksajajoukolle kohdistetuista veronhuojennuksista, vähennyksistä, verosta vapauttamisista, alennetuista verokannoista ja veronmaksua lykkäävistä säännöksistä. Tällaisten normaalista verorakenteesta poikkeavien säännösten on oltava hyvin perusteltuja, tehokkaita ja vaikuttavia.

Kaikkien verotukien systemaattisen ja säännöllisen arvioimisen eli evaluoinnin avulla julkinen valta voi harkita tuen käyttöön ottamista tai arvioida, jatketaanko olemassa olevaa tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan. Verotukia voidaan vähentää myös enimmäisrajoituksilla, yhdistämällä toisiaan lähellä olevia verotukia ja muuttamalla niitä talousarviosta rahoitettaviksi suoriksi tuiksi.

Talousteorian mukaan julkisen sektorin interventiolla, kuten verotuella, pitää olla kansantalouden tehokkuutta parantavia positiivisia ulkoisvaikutuksia. Näin tiukkaa lähestymistapaa on harvoin noudatettu verotukia käyttöön otettaessa. Kaikkien verotukien tarkoitus ei välttämättä olekaan taloudellisen tehokkuuden parantaminen. Eräissä tapauksissa tavoitteena voi olla resurssien tasaisempi ja oikeudenmukaisempi jakautuminen. Monet verotuet kuitenkin loukkaavat verotuksen oikeudenmukaisuusperiaatetta, koska ne kohdistuvat vain tietylle edunsaajaryhmälle.

Verotuilla on oltava selkeä tarkoitus. Tämä on usein jäänyt kirjamaatta verotuen perusteluihin. Evaluointi on vain osittain mahdollista, jos tuen tarkoitusta ei ole määritelty tai se on liian kapea taikka yleinen. Evaluoinnissa arvioidaan verotuen relevanssia, vaikuttavuutta ja tehokkuutta. Onko verotuki linjassa poliittisten tavoitteiden kanssa ja kohdistuuko se todelliseen tarpeeseen? Saavuttaako verotuki tavoitteensa vaikuttavasti talousarvion puitteissa ja ilman epätoivottuja tuloksia? Onko verotuki sopivin ja tehokkain keino tavoitteen saavuttamiseksi verrattuna muihin vaihtoehtoihin?

Kaikki verotuet eivät ole tehottomia tai peräti vahingollisia. Ilmeisesti toimeentulotuen verovapaus tasaa tuloeroja ja ansiotulovähennys lisää työn tarjontaa. Hyödylliset ja talouden tehokkuutta parantavat verotuet voidaan kuitenkin tunnistaa vasta huolellisen evaluointiprosessin jälkeen.

Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja. Niillä on huomattava vaikutus julkisen sektorin rahoitukseen, sillä ne vastaavat Suomessa tällä hetkellä noin neljänneistä kaikista veroista ja veroluonteisista maksuista. Verotukien kokonaismäärä on tärkeä poliittinen indikaattori, vaikka siihen sisältyykin tulkinta-ongelmia. Se kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut verotukien käytön hillitsemisessä.

Koska verotuen määritelmä vaihtelee maasta toiseen, kansainvälinen analyysi ja erityisesti vertailu on hankalaa. Eräissä maissa toteutetut evaluointihankkeetkin ovat varsin erilaisia sekä muodoltaan että lopputulokseltaan. Monissa niistä on kuitenkin päädytty varsin samanlaiseen arvioon, jonka mukaan noin kolmasosa arvioituista verotuista pitäisi lakkauttaa, koska niiden alkuperäinen tarkoitus on hämärtynyt tai ne ovat muuten tehottomia ja huonosti vaikuttavia.

Alankomaissa lakkautettaviksi esitettyjä verotukia olivat lahjoituksiin ja koulutusmenoihin liittyvät verotuet, Irlannissa lapsilisien verovapaus, työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksuvähennys ja asuntovelkojen korkovähennyksen rajaaminen ensiasunnon ostajille. Isossa-Britanniassa pääpaino oli tukien puutteiden korjaamisessa ja leikkauslistalle ehdotettiin melko pieniä verotukia: yhtiön hankkimien toisen yhtiön osakkeiden veronhuojennusta, henkivakuutusmaksujen tuloverohuojennusta ja lounasetelien luontoisetua. Saksassa evaluoitiin 20 suurinta verotukea ja poistettavien listalle nousivat kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta, verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä sekä lentopolttoaineiden verovapaus. Lisäksi huomattavia parannuksia olisi tehtävä moniin energiaverotuksen tukiin, julkisen liikenteen alennettuun alv-kantaan, käsityöläisten tuloverovähennykseen ja työvaltaisten palvelujen tuloverovähennykseen.

Evaluoitien yhteydessä annettuja suosituksia tukien lakkauttamisesta tai päivittämisestä on kuitenkin otettu verkkaisesti käyttöön. Yksi syy saattaa olla se, että verotuki on poliittisille päätöksentekijöille usein houkutteleva, koska se voidaan kohdistaa halutulle kannattajajoukolle. Lisäksi tuen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana verotulojen vähentyessä. Monessa maassa kritiikki verotukia kohtaan on kuitenkin voimistunut julkisen sektorin rahoituskriisin myötä.

Suomessa verotukien laskenta ja tulosten raportointi aloitettiin 1980-luvun lopussa. Vuonna 2010 käytiin läpi lähes koko verolainsäädäntö ja päivitettiin laskentamenetelmät. Systemaattisesta verotukien evaluoinnista meillä ei ole kuitenkaan keskusteltu, vaikka tukijat ovat usein esittäneet, että se olisi tarpeellista. Koska kyseessä on työläs hanke, liikkeelle voitaisiin lähteä suurimmista verotuista. Kaikkein nopeimmin toteutettavissa olisi kuitenkin uusien tukien säätäminen määräaikaikaisiksi. Niille tulisi määrittää päättymispäivä, jolloin tuen jatkamisen perusteita arvioitaisiin.

# Sisällys

<b>1. Johdanto</b>	<b>1</b>
<b>2. Miksi verotukia pitäisi evaluoida?</b>	<b>4</b>
2.1 Yhteys lainvalmisteluun	4
2.2 Evaluointiin liittyvät ongelmat	6
2.3 Evaluoinnin keskeiset kriteerit ja välineet	8
2.3.1 Relevanssi	9
2.3.2 Vaikuttavuus	10
2.3.3 Tehokkuus	10
2.4 Yhteys budjettiin	11
<b>3. Verotukien evaluointi eräissä maissa</b>	<b>14</b>
3.1 Alankomaat	15
3.2 Irlanti	17
3.3 Iso-Britannia	19
3.4 Kanada	21
3.4.1 Evaluoinnin periaatteet	22
3.4.2 Esimerkkejä toteutetuista evaluoinneista	23
3.5 Saksa	24
3.5.1 Tuen kohdentumisen arviointi	28
3.5.2 Tuen toteuttamistavan arviointi	29
3.5.3 Tuen toiminnan arviointi	29
3.5.4 Evaluoinnin tulokset	30
3.6 Yhdysvallat	31
3.6.1 Alustavia näkökohtia	32
3.6.2 Case Minnesota	33
<b>4. Keskustelu ja johtopäätökset</b>	<b>37</b>
<b>5. Lähteet</b>	<b>39</b>
<b>Liitteet</b>	





# 1. Johdanto

Verotuksen päätehtävä on kerätä varoja julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen. Lisäksi verojärjestelmää käytetään monien yhteiskunnallisten päämäärien edistämiseen – puhutaan verotuksen ei-fiskaalisista tavoitteista. Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi käytetään verotukia eli veronhuojennuksia, vähennyksiä, verosta vapauttamisia, alennettuja verokantoja ja veronmaksua lykkäviä säännöksiä (Kröger ja Rauhanen 2010).<sup>1</sup>

Verotuet ovat määritelmän mukaan verolain säännöksiä, määräyksiä tai käytäntöjä, jotka vähentävät tai lykkäävät verrattain pienen veronmaksajajoukon veroja suhteessa verotuksen normaaliin perusrakenteeseen eli normiverojärjestelmään. Lisäksi voidaan asettaa seuraavia lisäkritereitä: (OECD 1996, OECD 2010)

- huojennuksen tulee hyödyttää rajattua veronmaksajien ryhmää tai taloudellista toimintoa,
- säännöksellä voidaan tunnistaa olevan verotuksen fiskaalisesta tehtävästä ja verojärjestelmän tehokkaasta toiminnasta poikkeava tukemistarkoitus,
- verotuki on korvattavissa jollain toisella politiikkavälineellä kuten suoralla tuella,
- tarkasteltava veromuoto on riittävän laaja-alainen, jotta sille voidaan mielekkäästi määrittää normi,
- tuen poistaminen ei aiheuta mainittavia verojärjestelmän toimivuuteen liittyviä ongelmia,
- verojärjestelmässä ei ole muita säännöksiä, jotka kumoavat verotuen tuoman edun.

Verotukien tunnistaminen muusta verolainsäädännöstä voi olla hankalaa. Tuki-tavoitetta ei ehkä ole avoimesti mainittu säännösten perusteluissa eivätkä ko. säännökset muutoinkaan poikkea selvästi muusta normistosta<sup>2</sup>.

Verotukien vastakohtana muodostavat verosanktiot, joiden myötä vero-velvollisten verokohtelu muodostuu ankarammaksi kuin mitä normijärjestelmän mukainen verokohtelu olisi. Verosanktion tavoitteena voi olla esimerkiksi tietyn hyödykkeen kulutuksen hillitseminen (Määttä 2007).

---

<sup>1</sup> Vuonna 2012 verotukien yhteismäärä oli 23 miljardia euroa, mikä oli noin 12 prosenttia bruttokansantuotteesta ja 27 prosenttia veroista ja veroluonteisista maksuista (Hallituksen vuosikertomus 2012).

<sup>2</sup> Normi tarkoittaa tässä vertailukohtaa, mittapuuta, arvosteluperustetta eikä viittaa verosäännöksiin. Englannin kielessä normiverojärjestelmästä käytetään nimityksiä *normative*, *benchmark* tai *reference tax system (structure)*.

Verotukien säännöllisellä raportoinnilla on monissa maissa pitkät perinteet ja raportointi voi olla myös lakisääteistä.<sup>3</sup> Yleensä verotukiraportti sisältää vähintään kuvauksen verotuen taustalla olevasta säännöksestä sekä laskelmat tai arviot tuen verotulovaikutuksesta. Käytäntö kuitenkin vaihtelee, sillä jotkut maat tarjoavat hyvin niukkaa tietoa, kun taas eräissä maissa selvitetään laajasti perustelut tuen aloittamiselle ja arvioidaan säännöksen vaikutusta. Joissain maissa raportoinnin piirissä on myös säännöksiä, joilla ei ole selvää tukiluonnetta.<sup>4</sup>

Yksi syy verotukien seurannan laiminlyöntiin on siinä, että useimmiten verotukisäännös on kirjoitettu pysyväksi. Tuelle ei tällöin voida asettaa vuosittaista enimmäismäärää (*open-end spending*). Siksi se ei ole automaattisesti samanlaisen vuosittaisen arvioinnin kohteena kuin budjettirahoitteiset tuet. Budjettitalouden kannalta on kuitenkin aivan sama, saako tietty veronmaksajaryhmä rahallista tukea vai tuetaanko sitä verovähennyksen kautta.

Vaikka verotuki toimii tehokkaasti silloin, kun kyseessä on kaikille avoin vähennys, suora tuki on yleensä parempi vaihtoehto, koska se on läpinäkyvämpi ja helpommin kohdistettavissa. Verotuksen kautta myönnetyn tuen rinnastaminen budjetin menoihin olisikin suotavaa aina, kun tämä on mahdollista (OECD 2010).

Kaikkien verotukien vaikuttavuuden ja toimivuuden systemaattisesta arvioimisesta eli evaluoinnista Suomessa ei ole juuri keskusteltu. Alan kirjallisuudesta (Polackova Brixi et al., 2004 ja Müller-Clemm and Barnes, 1997) löytyy kuitenkin perusteltua pohdintaa siitä, miksi verotukien evaluointi on tärkeää ja miten se tulisi järjestää. Myös muiden maiden kokemuksista voitaisiin ottaa oppia. Verotukien samanaikainen evaluointiprosessi on Euroopassa toteutettu Alankomaissa, Irlannissa ja Isossa-Britanniassa. Lisäksi Saksa on evaluoinut merkittävimmät verotuet. Yhdysvalloissa ja Kanadassa on luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja säännöllinen yksittäisten tukien toimivuuden arviointimalli.

Tämän esseen tavoitteena on perustella, miksi verotukien evaluointi olisi hyödyllistä myös Suomessa. Luvussa 2 keskustellaan evaluoinnin tarpeellisuudesta kansainvälisen kirjallisuuden valossa. Näkökulma on taloudellinen ja oikeudellinen. Luvussa 3 esitellään eräissä maissa toteutettuja evaluointi-

<sup>3</sup> Tällaisia maita ovat Australia, Itävalta, Belgia, Ranska, Saksa, Italia, Portugali, Espanja ja Yhdysvallat.

<sup>4</sup> Esimerkiksi Kanadassa tuotetaan vuosittaisten verotukilaskelmien lisäksi joka neljäs vuosi yksityiskohtainen kuvaus ja arviointi kaikista verotuista. Ranskassa vuosittainen raportointi sisältää myös viittauksen verotuen oikeudelliseen perustaan, selvityksen verotuen saajien määrästä, kuvauksen evaluointimenetelmästä ja sen luotettavuudesta sekä verotuen alkamisvuoden ja viimeisimmän muutosajankohdan. Saksassa verotuet arvioidaan joka toinen vuosi ja lista 20 suurimmasta verotuesta liitetään vuosittain budjettiehdotukseen. Alankomaissa verotuet lasketaan vuosittain ja samalla raportoidaan kussakin verotuessa tapahtuneet muutokset: lakkauttamiset, uudet säännökset, lisäykset ja vähentymiset. (OECD 2010)

hankkeita. Huomiota kiinnitetään siihen, että eri maissa päädytään hankkeiden toimeksiannosta johtuen hyvin erilaisiin lopputuloksiin. Kun lisäksi sovellettavat normijärjestelmät eroavat toisistaan, verotukien evaluointien vertailu maiden välillä ovat ongelmallista. Lopuksi esitetään johtopäätökset.

## 2. Miksi verotukia pitäisi evaluoida?

Verotukien evaluoinnin avulla julkinen valta voi arvioida, onko tukijärjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla. Voi olla, että tuen alkuperäiset veropoliittiset tavoitteet ovat hämärtyneet. On saatettu ajautua tehottomiin tai päällekkäisiin tukirakennelmiin. Verotuki ei ehkä enää kohdistu pelkästään siihen verovelvollisryhmään, jolle se on tarkoitettu.

Verotuet synnyttävät mitä todennäköisimmin verosuunnittelua ja tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia,<sup>5</sup> jotka heikentävät verotukien kustannustehokkuutta. Toisaalta, koska verotuen saaminen edellyttää veronalaista tuloa, verotuki saattaa vähentää yritysten verosuunnittelua ja kannustaa tuloksen näyttämiseen. Verotukien kartoittamisen ja niiden laskemisen oheistuotteena luodaan tarpeellisia tietoaineistoja myös tällaisten käyttäytymisvaikutusten tutkimiseen. (Kröger ja Rauhanen mt.)

Verotukien säännöllinen evaluointi on jopa niiden säännöllistä laskentaa ja raportointia tärkeämpää. ”Vaikka verotukien evaluointi saattaa olla vaikeaa, vielä vakavampi ongelma voi olla, ettei sitä edes yritetä” (OECD 2010). Tätä ajatusta voidaan perustella sillä, että jos minkäänlaista evaluointia ei toteuteta, verotuki on voimassa yhtä kauan kuin sen taustalla oleva säännös. Evaluointi tarjoaa työkalun, jolla voidaan päivittää verotuen perusteet ja tehdä päätös siitä, jatketaanko tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan.

### 2.1 Yhteys lainvalmisteluun

Sekä verotuen käyttöönoton yhteydessä tapahtuva (*ex ante*) että sen jälkikäteisarviointi (*ex post*) tunnustetaan yleensä tarpeellisiksi osiksi lainvalmistelua. Lainlaatijan oppaan (Oikeusministeriö 1996) ”huoneentaulun” ensimmäinen kohta kuuluu näin: ”Onko esityksessä ehdotettu laki tarpeellinen, saavutetaanko sillä halutut tavoitteet ja onko se paras keino tavoitteiden saavuttamiseksi?” Useissa kirjallisuuslähteissä lähestulkoon sama kysymys esitetään myös uudelle verotuelle.

Hallituksen esityksen laatimisohejeissa (Oikeusministeriö 2004) ei erikseen mainita lakiehdotuksen mahdollista verotukiominaisuutta. Ohjeiden mukaan kuitenkin ”esityksiä valmisteltaessa on kiinnitettävä huomiota siihen, vaaditaanko haluttujen tavoitteiden saavuttamiseksi välttämättä lainsäädäntöä, vai onko mahdollista hoitaa asia jollakin muulla tavalla”. Lisäksi on lyhyesti selostettava ehdotettujen säännösten taloudelliset vaikutukset, vaikutukset viranomaisten toimintaan, ympäristövaikutukset ja yhteiskunnalliset vaikutukset.

---

<sup>5</sup> Esimerkiksi verotueksi määritelty osingon verovapaus ja markkinakorkoa suurempi tuotto prosentti (TVL 3 b § 1 mom.) luovat kannusteen tulojen muuntamiseksi ansiotuloista pääomatuloiksi.

Myös Säädos ehdotusten ja säädösten taloudellisten vaikutusten arvioinnin yleisohjeissa (Valtiovarainministeriö 2006) on elementtejä, jotka sopivat verotukien evaluoinnin tarpeeseen. Ohjeissa korostetaan muun muassa selkeiden yhteiskunnallisten tavoitteiden asettamista. Menetelmien valinta, riittävä vaikutusarvioinnin asiantuntemus, erillisen arvioinnin hankkiminen erittäin laajojen taloudellisten vaikutusten tapauksissa, ja toisaalta suppea vaikutusarviointi ovat keskeisiä sääntelyn taloudellisten vaikutusten menetelmiä ja toteuttamistapoja. Myös kuulemismenettely on ohjeiden mukaan tärkeä osa vaikutusarviointia.

Säädos ehdotusten vaikutusten arviointiohjeissa (Oikeusministeriö 2007) luetaan verotukien kannalta tärkeitä seikkoja. Ohjeiden mukaan on arvioitava edellyttääkö tavoitteiden saavuttaminen uutta lainsäädäntöä vai onko olemassa muita, yhtä tehokkaita tai tehokkaampia ratkaisuvaihtoehtoja. Tähän liittyy myös seuranta eli sen arviointi, ovatko uudistuksen ennakoitavat vaikutukset toteutuneet ja onko esiintynyt sellaisia vaikutuksia, joita ei ennen päätöksentekoa ole osattu ennakoita. Näin joudutaan ottamaan myös kantaa siihen, mitä muutostarpeita mahdollisesti on.

Valtiontalouden tarkastusviraston (2007) verotukia koskevassa tarkastuskertomuksessa todetaan, että ohjeista huolimatta hallituksen esityksissä ei ole juurikaan asetettu tavoitteita verotukien yhteiskunnallisille tai valtiontaloudellisille vaikutuksille. Verotuille olisi määrärahojen tapaan asetettava tulostavoitteet, joita myös seurataan ja joista raportoidaan. Tätä edellyttäisi myös Valtion talousarviosta annettu laki ja asetus (1243/1992) sekä valtiovarainministeriön ohjeistus valtion tilinpäätöksen laadinnasta.<sup>6</sup> Eräistä verotuista on tehty *ex post* -arvioita, mutta näissäkin tapauksissa verotuen tavoitteet on jouduttu päättämään itse toimenpiteestä.

Verotuki voisi myös olla määräaikainen. Määräaikaisella verotukeen liittyvällä lailla, johon on liitetty uudistamisvaatimus, (*sunset legislation/clause*) on kaksi perusominaisuutta. (i) Se luo laille päättymisen uhan, joka siirtää näyttötaakan niiltä, jotka haluavat lopettaa kyseisen politiikkaohjelman niille, jotka haluavat uudistaa sen. (ii) Se edellyttää hallituksen tehtävien ja ohjelmien säännöllistä vaikuttavuuden ja tehokkuuden evaluointia. Ihannetapauksessa lain uudistamisvaatimus edistää verotukien evaluointiprosessia ja harjoitetusta politiikasta oppimista. Toisaalta määräaikaisuus saattaa hankaloittaa taloudenpitäjän pitkän aikavälin suunnittelua. Käytännössä määräaikaisen/uudistettavan lain säätäminen saattaa kuitenkin olla vaikea tehtävä. Kansainväliset kokemukset osoittavat, että niiden evaluointiin on liian vähän aikaa ja resursseja, niiden hyväksyttävyyden rajoitettua ja määräaikaisuuden vaikutuksiin liitetään epärealistisia odotuksia.

---

<sup>6</sup>Valtion tilinpäätöskertomus sisältää valtion tilinpäätöksen ja tarpeelliset muut tiedot valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä tiedot valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista samoin kuin tärkeimmät tiedot yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä ministeriöiden toimialoilla (Talousarviolaki (423/1988), 17 §).

Toisaalta, eräissä maissa määräaikaissilla/uudistettavilla laeilla on tunnustettu ja vakiintunut asemansa sääntelyn välineenä; niitä käytetään poliittisten kompromissien aikaansaamiseksi, vahvistamaan parlamentaarista lainsäädännön kontrollia tai luomaan parempaa sääntelyä ja näyttöön perustuvaa politiikkaa. (Jantz and Veit 2010)

## 2.2 Evaluointiin liittyvät ongelmat

Keskeinen verotukien evaluointiin liittyvä ongelma on tarvittavan tietoaineiston puute tai, että se on vaikeasti saatavilla ja hyödynnettävissä. Tämä näkyy jo verotukien peruslaskelmissa, joissa usein joudutaan tyytymään suuruusluokkaravioihin. Käyttäytymismuutosten huomioon ottaminen ei useinkaan onnistu, koska sopivaa tutkimusasetelmaa vaikutusten erottelemiseksi ei ole käytettävissä.

Määtän (2012) mukaan yksittäisen verotuen evaluointia hankaloittaa se, että muutos yhdessä tuessa voi vaikuttaa toisen tuen kustannuksiin ja vaikuttavuuteen. Tällöin kokonaiskuvan saamiseksi olisi arvioitava koko verojärjestelmä. Evaluointia vaikeuttaa myös tukien päällekkäisyys. Esimerkiksi tutkimus- ja kehitystukea saatetaan verotuen lisäksi myöntää avustuksina, lainoina, hankintatukena ja patenteina. Lopputuloksena t&k -verotuen evaluointi on kaikkea muuta kuin yksinkertaista

Koska verotuen saajan tulotasolla on vaikutusta tuen suuruuteen, verotuen tulonjakovaikutukset voivat olla vaikeasti selvitettävissä. Esimerkiksi tuloverotuksessa verotuki voidaan antaa tulosta tai verosta tehtävänä vähennyksenä. Verotuksen progressiivisuuden takia suurituloiset hyötyvät tulosta tehtävästä vähennyksestä enemmän kuin pienituloiset. Kun vähennys tehdään verosta, se on samansuuruinen kaikilla tulotasoilla. Ongelmaksi voivat kuitenkin muodostua pienituloiset henkilöt, jotka eivät maksa veroa eivätkä siten hyödy verotuesta. Heille tuki olisi tehokkainta antaa suorana tulonsiirtona.

Koska arvonlisäverokannat eivät määräydy toimialoittain vaan hyödyke-ryhmittäin, alennettujen verokantojen vaikutukset voivat olla ennalta arvaamattomia. Arvonlisävero kohdistuu pienituloisiin suhteellisesti muita tulonsaajia haitallisemmin. Alennetut arvonlisäverokannat ovat kuitenkin tulonjaon välineinä epävarmoja, koska verotuki ei välttämättä siirry kokonaan kuluttajan hyödyksi. Lisäksi tämä tulee kalliiksi, koska myös euromääräisesti enemmän kuluttavat suurituloiset saavat tuen.

Jos kohderyhmän ulkopuoliset veronmaksajat hyötyvät verotuesta, on kyse ylikattavuudesta (*over-inclusiveness*). Esimerkiksi elintarvikkeiden alennetusta verokannasta hyötyvät myös miljonäärit. Jos taas kaikki verotuen kohderyhmän jäsenet eivät hyödy siitä, on kysymys alikattavuudesta (*under-inclusiveness*). Esimerkiksi tappiollinen tai pientä tulosta tekevä yritys ei hyödy veronhyvityksestä lainkaan tai saa siitä vain hiukan etua. Tällöin on kysymys huonosti

suunnitellusta verotuesta, joka on vääristymän merkittävyydestä riippuen mahdollisesti korvattava suoralla tuella. (Määttä mt.)

Kohdentuminen liittyy tiiviisti verotukien tulonjakovaikutuksiin. Verotuksen horisontaalinen oikeudenmukaisuus tarkoittaa sitä, että samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee käsitellä samalla tavoin (*equal treatment of equals*) ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus taas liittyy veronmaksukykyyn (*unequal treatment of unequals*). Yleisemmin ymmärrettynä oikeudenmukainen verojärjestelmä pitää sisällään myös sen, että verotuen arvo riippuu veronmaksukyvyistä. Eräät OECD-maat ovatkin tämän vuoksi siirtäneet verovähennyksistä rahamääränä palautettavissa olevaan veronhyvitykseen, jolloin palautettava vero voi olla suurempi kuin maksettu vero.<sup>7</sup>

Progressiivisessa tuloverojärjestelmässä veronalaisesta tulosta tehtävä vähennys hyödyttää suurituloisia, koska heillä on pienituloisia korkeampi rajaveroaste. Kun kysymyksessä on verotuki, joka liittyy suurempituloisille tyypilliseen hankintaan, kuten asuntoon tai yksityiseen eläkkeeseen, voidaan perustellusti kysyä, miksi luodaan ylimääräisiä kannusteita sellaisille veronmaksajille, jotka muutenkin toimisivat näin? Jos verotuen tavoitteena on esimerkiksi lisätä omistusasumista, eikö nimenomaan pienituloisten asunnon hankintaa pitäisi tukea?

Tällaista verovähennykseen liittyvää käänteisestä ja syrjivää (*upside-down*) vaikutusta voidaan lieventää asettamalla vähennykseen sovellettavalle veroasteelle yläraja tai kiinteä veroprosentti taikka tekemällä vähennyksestä kiinteä, verosta tehtävä vähennys (Hanlon 2011).

Verotuki voi olla poliittisten päätöksentekijöiden kannalta houkutteleva, koska tuen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana talousarvion tulopuolen pienentyessä. Tällainen ajattelu johtaa kuitenkin kyseenalaiseen taloudenpitoon (Burman 2003). Poliitikot ovat usein haluttomia edistämään verotuen evaluointia, koska he pelkäävät tukea kannattavien äänestäjien reaktiota. Erityisesti verotuen lakkauttaminen voi osoittautua vaikeaksi, koska etujärjestöt pitävät mielellään kiinni saavuttamistaan eduista ja useilla verotuilla on veronmaksajien enemmistön hiljainen hyväksyntä. Tällaisista tuista mainittakoon esimerkiksi työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähennysoikeus ja monet omistusasumisen tuet. Hallitukset eivät myöskään halua siirtää huomiota pois omasta ohjelmastaan avaamalla kriittistä keskustelua menneisyydessä päätetyistä verotuista (Hemels 2011).

---

<sup>7</sup> Yhdysvalloissa oli vuosina 2009 ja 2010 käytössä *Making Work Pay* -säännös, jonka mukaan työtulon ennakonpidätyksestä sai enintään 400 dollarin (aviopuolisot yhteensä \$800) vähennyksen. Jos tuloa ei ollut tai kyseessä oli useita työsuhteita, summa oli mahdollista vaatia maksettavaksi kertamaksuna. Iso-Britannia, Kanada, Ranska ja Belgia soveltavat edelleen tämäntyyppistä järjestelmää (EMCO 2003).

### 2.3 Evaluoinnin keskeiset kriteerit ja välineet

Talousteorian mukaan julkisen sektorin interventiolla voi olla myönteisiä tehokkuusvaikutuksia vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä. Markkinoiden hintamekanismin pitäisi saada aikaan kysynnän ja tarjonnan tasapaino, joka minimoi tietyn hyödykkeen todelliset yhteiskunnalliset kustannukset. Näin ei käy, jos yksilöiden valitsema kulutustaso on alhaisempi kuin sosiaalisesti optimaalinen kulutuksen taso. Julkinen sektori voi lisätä hyödykkeen kulutusta säädöksillä, verotuilla tai suorilla tuilla taikka tarjoamalla sen ilmaiseksi. Jotta markkinahäiriö korjaantuisi, tuetun hyödykkeen kulutuksella on oltava positiivisia ulkoisvaikutuksia. Tällaisia niin sanottuja meriittihyödykkeitä ovat esimerkiksi koulutus, ennalta ehkäisevä terveydenhuolto, opiskelu, liikunta ja nuorisotyö, joista on hyötyä paitsi asianomaiselle itselleen myös koko kansantaloudelle. Siten yhteiskunnan edun mukaista on rohkaista tällaiseen käyttäytymiseen, vaikka hyötyjä voidaankin pitää talouden vapaamatkustajana. (Musgrave 1957)

Erityinen tapaus tässä yhteydessä on omistusasuminen, jota tuetaan useissa maissa verojärjestelmän kautta. Perustelut omistusasumisen tukemiselle nojaavat siitä mahdollisesti aiheutuviin positiivisiin ulkoisvaikutuksiin. Ajatus lähtee siitä, että asunto on monen omistusasujan merkittävin varallisuuskohde. Asunnon arvo riippuu puolestaan asuinalueen laadusta ja viihtyisyydestä. Siksi omistusasujalla on kannustin pitää hyvää huolta asuinalueestaan, mikä hyödyttää myös muita alueen asukkaita. Tämän teorian mukaan vuokralaisten vastaavat kannustimet ovat heikommat, koska vuokrat nousevat asuinympäristön laadun paranemisen myötä. Esimerkiksi Kortelainen ja Saarimaa (2012) tulevat kuitenkin siihen tulokseen, että asuntojen hinnat eivät ole korkeammat sellaisissa naapurustoissa, joissa on korkea omistusasumisaste. Omistusasumisen tuelle ei siten löytynyt empiirisiä perusteita.

Talousteoria ei kuitenkaan yleensä ole ohjenuorana verotukia säädettäessä. Verojärjestelmää käytetään monien yhteiskunnallisten tavoitteiden edistämiseen eikä kyseessä suinkaan aina ole meriittihyödykkeiden kulutuksen verotuki. Verotukien evaluoinneissa ei yleensä muutenkaan oteta kantaa siihen, ovatko verotuen perustelut ”järkeviä”. On toimittu pragmaattisesti: Verotukien vaikuttavuutta ja tehokkuutta peilataan asetettuihin tavoitteisiin, vaikka ne eivät täyttäisi talousteorian vaatimuksia. Poikkeuksen muodostaa (jäljempänä esiteltävä) Irlanti, jossa verotukia selvittänyt komissio katsoi, että verotukea voitaisiin harkita vain korjaamaan markkinahäiriöitä, houkuttelemaan liikkuvia investointeja tai korjaamaan julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Verotukien perusteellinen evaluointi ei ole mahdollista ellei tuen tarkoitus ole jäljitettävissä. Lenjosekin (2004) mukaan evaluointi on tästä syystä aloitettava jo siinä vaiheessa, kun uutta säännöstä valmistellaan. Kun haluttu politiikkatavoite on määritelty ja perusteltu, on asetettava kolme peruskysymystä: (i) onko



fiskaalinen väline pätevämpi halutun politiikkatavoitteen kannalta kuin juridinen tai ohjauskeino, (ii) saavutetaanko politiikkatavoite paremmin vero-ohjauksella vai tuella, ja (iii) jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea?

Verotukien tehokkuutta on arvioitava niiden relevanssin, vaikuttavuuden ja tehokkuuden kriteereillä (Lenjosek, mt). Niitä käydään läpi seuraavaksi.

### 2.3.1 Relevanssi

*Onko verotuki yhdenmukainen poliittisten prioriteettien kanssa ja kohdistuuko se realistisella tavalla todelliseen tarpeeseen?*

Jotta osataan valita asianmukaiset evaluointimenetelmät, on tärkeää tunnistaa verotuen luonne sekä sen suunnitteluun ja tavoitteisiin liittyneet tekijät. Verotuen käyttöön ottamisen aikana vallinneet olosuhteet on tiedettävä, jotta voidaan arvioida verotuen todellista tarvetta tämän hetken taloudellisessa ja sosiaalisessa tilanteessa sekä sopivuutta nykyisiin poliittisiin prioriteetteihin. Verotuen tavoitteita on saatettu kirjata monenlaisiin harjoitetun politiikan yhteydessä tuotettuihin dokumentteihin, kuten budjettiasiakirjoihin, tutkimusraportteihin, keskustelualoitteisiin, komiteoiden ja työryhmien pöytäkirjoihin sekä tiedotteisiin ja muihin julkisiin puheenvuoroihin. Verotuen lähtökohtien, perusrakenteen ja toiminnan kriittinen analysointi helpottaa sen arvioimista, kuinka tehokkaasti verotuen voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan tavoitteensa eli vaikuttavan kotitalouksien ja yritysten käyttäytymiseen ja talouden tilaan. Samalla voidaan saada valaistusta siihen, miten verotuki täydentää muita samaan tarkoitukseen käytettyjä politiikkavälineitä.

Verotuen perusrakenteen avainkysymyksiin kuuluu selvittää, (i) keneen verotuki kohdistuu ja missä olosuhteissa, (ii) kohderyhmän ulkopuolisen käytön mahdollisuus, (iii) verotuen laajuus (”anteliaisuus”) ja kesto, (iv) verotuesta koituvan hyödyn ajoittuminen, (v) vuorovaikutus muun verojärjestelmän kanssa sekä (vi) sopeuttamis- ja hallinnolliset kustannukset.

Jälkimmäisellä viitataan siihen tosiasiaan, että verotukseen liittyy yleensä kustannuksia sekä veronmaksajalle että veronsaajalle. Yrityksille syntyy hallinnollisia kustannuksia, kun ne keräävät, muokkaavat ja toimittavat tietoa viranomaisille ja kolmansille osapuolille, kuten työntekijöille. Lakisääteisiä tiedonantovelvoitteita ovat esimerkiksi erilaiset ilmoitus- ja raportointivelvoitteet, tuotemerkintävelvoitteet, lupamenettelyt ja tukihaut. Kustannuksista osa aiheutuu toimista, joita yritys ei tee oman liiketoimintansa tarpeista, vaan pelkästään lainsäädännön vaatimusten vuoksi. Tätä osuutta kustannuksista kutsutaan sääntelytaakaksi (Peck et al. 2012).

### 2.3.2 Vaikuttavuus

*Saavuttaako verotuki tavoitteensa vaikuttavasti talousarvion puitteissa ja ilman epätoivottuja tuloksia?*

Kun verotuen vaikuttavuutta arvioidaan, on tarkasteltava sen kohdejoukon ominaisuuksia sekä vertailtava alun perin tarkoitettuja ja todellisia tuen saaja. Lisäksi on selvitettävä, missä määrin muutokset taloudellisessa käyttäytymisessä tai olosuhteissa johtuvat suoraan verotuesta vai onko kyse muista tekijöistä. Verotuen todellinen kustannus suhteessa odotettuun kustannukseen on selvitettävä. Näin voidaan paljastaa ei-toivottuja tai odottamattomia vaikutuksia ja arvioida verotuen kustannus-hyöty -suhde. Tässä työssä on yleensä käsiteltävä ja analysoitava monenlaisia tietoaaineistoja. Verotuen vaikuttavuutta ei kuitenkaan voida luotettavasti selvittää ilman eri osapuoliin (tuen saajat, veronmaksajat yleensä, verohallinto, asiantuntijat ym.) kohdistuvaa haastattelu- tai kyselytutkimusta.<sup>8</sup>

### 2.3.3 Tehokkuus

*Onko verotuki sopivin ja tehokkain keino tavoitteen saavuttamiseksi verrattuna muihin suunnittelu- ja toteutusvaihtoehtoihin?*

Talous toimii tehokkaasti, kun sen resurssit ovat täyskäytössä ja saavat aikaan mahdollisimman paljon tuotosta<sup>9</sup>. Myös verotuen tehokkuudessa on kysymys resurssien allokaatiosta. Verotuen kokonaisvaikutus talouden tehokkuuteen voidaan ilmaista reaalityulojen muutoksena. Vaikuttamalla hintoihin tai kustannuksiin, verotuki kohdistaa resursseja ja reaalityuloja uudelleen markkinoilla. Verotuet aiheuttavat myös sopeuttamiskustannuksia veronmaksajille ja hallinnollisia kustannuksia verohallinnolle. Näiden eri tekijöiden nettovaikutus kokonaisreaalityluon on yhtä kuin verotuksen tehokkuustappion (*excess burden of taxation* tai *deadweight loss*)<sup>10</sup> muutos. Se viestii taloudellisen tehokkuuden paranemisesta tai heikkenemisestä ja voidaan konstruoida vain simulointimallilla, joka hyödyntää empiirisiä tuloksia.

Verotuen kykyä parantaa yleistä reaalitytulotasoa voidaan arvioida kustannus/hyöty -suhteella, joka määrittää verotuesta välittömästi johtuvan taloudellisen käyttäytymisen muutoksena menetettyä euroa kohti. Verotukea voidaan pitää taloudellisesti kannattavana (kustannustehokkaana), jos jokainen verotukena menetetty euro saa aikaan vähintään yhden euron lisämenon verotuen

<sup>8</sup> Erinomainen yleiskuvaus Suomen lakien vaikutuksia määräävistä ja ohjaavista tekijöistä on Tala (2001).

<sup>9</sup> Tällainen resurssien allokaatio on samalla *Pareto-tehokas*, koska kenenkään asemaa ei voida parantaa huonontamatta jonkun muun asemaa. Pareto-kriteeriä parempi yhteiskunnallinen mittari saattaisi tässä yhteydessä olla ns. *Kaldor-Hicks- tehokkuus*. Se on kahden toimenpiteen vertailukriteeri jossa A on B:hen nähden tehokas, jos A voidaan muuttaa B:n Pareto-parannukseksi jälkikäteen tulonsiirroilla.

<sup>10</sup> Verotuksen tehokkuustappiosta: Feldstein (1999).

kohteena olevassa toiminnossa. Toisin sanoen, verotuki voi olla tehokas, jos sen kustannus-hyöty -suhde on yhtä suuri tai suurempi kuin yksi. Taloudellinen kannattavuus ei yksin ole kuitenkaan riittävä tehokkuuden mittari, koska se ei ota huomioon kaikkia verotuen hyötyjä ja kustannuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi verotuen kohteena välittömästi olevien markkinoiden reaalitytulomuutokset, markkinahäiriöt ja niiden korjaamisesta saatava hyöty, muiden markkinoiden politiikka-kannusteiset spillover-vaikutukset, verotuen rahoittamiseen liittyvät taloudelliset ja sosiaaliset kustannukset sekä hallinnolliset ja sopeutumiskustannukset.

Kaikkien verotukien tarkoitus ei kuitenkaan ole etupäässä taloudellisen tehokkuuden parantaminen. Eräissä tapauksissa tavoitteena voi olla resurssien tasaisempi ja oikeudenmukaisempi jakautuminen. Vaikka tulonjakomuutoksia voidaan mitata, tulosten objektiivinen arvottaminen voi osoittautua mahdottomaksi. Tämä tosiseikka vaikuttaa verotukien evaluoinnin suuntautumiseen, tehokkuuskriteerien valintamenetelmiin sekä keskeisten tulosten tiivistämisessä tarvittavien suorituskymittareiden valintaan.

Oikeudenmukaisuutta ja tasa-arvoa korostavat verotuet vaikuttavat kuitenkin myös talouden tehokkuuteen, koska nekin vaikuttavat käyttäytymiseen, ne on rahoitettava ja hallinnoitava ja niiden saajille muodostuu kustannuksia. Sen sijaan, että tällaisissa tapauksissa yritettäisiin määritellä oikeudenmukaisuuden muutoksen arvo, evaluoinnin pitää keskittyä (i) halutun tulonjaon tavoittamiseksi säädettävän verotuen kustannuksiin ja siihen, (ii) miten suunnittelua parantamalla ja käyttämällä vaihtoehtoisia jakelumekanismeja voitaisiin joko parantaa tulonjakoa entisillä kustannuksilla tai saavuttaa entinen tulonjako pienemmillä kustannuksilla. Ongelmaksi muodostuu tällöin se, miten suunnitella politiikkavälineet, jotta ne paremmin saavuttaisivat halutun lopputuloksen mahdollisimman pienillä talouden tehokkuustappioilla. (Lenjosek mt)

## **2.4 Yhteys budjettiin**

Verotukien vaikuttavuuden arviointi on tietopohjien puutteellisuuden takia vaikeampaa kuin suorien budjettirahoitteisten tukien. (OECD 2004). Lisäksi verohallinto joutuu valvomaan, että verotukien myöntämiskriteerit täyttyvät. Tämä vaatii resursseja ja voi haitata verohallinnon ydintehtävän suorittamista, verojen keruuta. Suoran budjettituen etu on läpinäkyvyys, helpompi kohdennettavuus ja verotukia paremmat edellytykset tukien vaikutusten seurantaan. Verotukien eduksi taas on nähty hallinnollinen yksinkertaisuus, erityisesti silloin, kun on kyse laajahkoille ryhmille suunnatusta yleistuesta, jonka määrä voidaan laskea verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Manuaalisen valmistelutyön väheneminen ja sähköisten palvelujen yleistyminen rajaavat kuitenkin sitä aluetta, jolla verotukia voidaan järkevästi ohjata haluttuihin kohteisiin.

Verotukien vertailtavuutta suorien budjettirahoitteisten tukien kanssa voitaisiin OECD:n (2010) mukaan parantaa luokittelemalla verotuet niiden tarkoituksen ja kohteen mukaan seuraavasti<sup>11</sup>:

- pienituloiset (ei työhön liittyvät)
- työntekoon kannustavat
- eläkeläiset
- työntekijät (ei terveyteen tai eläkkeelle siirtymiseen liittyvät)
- koulutus
- terveys
- asuminen
- yleinen liike-elämä ja investoinnit
- tutkimus ja kehitys
- toimialakohtainen tuki
- pääomatulojen huojennus
- hallitustenväliset suhteet
- hyväntekeväisyys
- muut.

On muistettava, että verotuet eivät suinkaan aina ole tehottomia tai peräti vahingollisia. Hyödylliset ja talouden tehokkuutta parantavat verotuet voidaan kuitenkin tunnistaa vasta huolellisen evaluointiprosessin jälkeen. Polackova Brixin (2004) mukaan verotuet on säännöllisesti luetteloitava ja raportoitava niiden kohdistuminen, laillinen perusta, odotetut ja toteutuneet vaikutukset sekä toteutuneet ja ennakoidut kustannukset. Verotukia on käsiteltävä vuosittaisten talousarvioiden yhteydessä osana yleistä talouspoliittista linjaa. Tämä onnistuu parhaiten, jos verotuen vaikutusarvio on tehty ja sen päättymisajankohta määriteltä säännöksen laatimisen yhteydessä.

Uusi verotuki olisi hyväksyttävä vuotuisen valtion talousarvion yhteydessä, jolloin verotuen arvioituja kustannuksia verrataan ehdotettuihin budjetin menoeriin ja ehdollisiin tukiohjelmiin. Valtion talousarvio tarjoaa tehokkaan arvioimisvälineen sekä uusille että äskettäin käyttöön otetuille verotuille. Omaksumalla verotukien ja ehdollisten vastuiden päätöksenteko osaksi budjetti-prosessia, edistetään myös neutraalia valintaa välittömien budjettimenojen (suorien tukien) ja tulevan budjettialijäämän (verotuen) välillä.

Uuden budjettikulttuurin luominen voi osoittautua vaikeaksi monenlaisten institutionaalisten esteiden vuoksi. Tällaisia esteitä ovat erityisesti budjetin tulo- ja menovastuihin liittyvä työnjako ministeriöiden välillä. Tällöin voitaisiin

---

<sup>11</sup> Suomessa verotuet luokitellaan tehtäväalueittain kahdeksaan ryhmään: 1. yleinen hallinto, 2. opetus, tiede ja kulttuuri, 3. sosiaaliturva, 4. terveydenhuolto, 5. asuminen ja ympäristö, 6. liikenne, 7. teollisuus ja elinkeinot, 8. ei eriteltävissä.

*second-best* -ratkaisuna harkita verotuille talousarviossa asetettavia enimmäismääriä. (Polackova Brixin m.)

Valtion tarkastusvirastojen yhteisjärjestön mukaan (EUROSAI 2008) verotukien säännöksiä koskevien esitysten määrälliset ja laadulliset tavoitteet ovat usein dokumentoitu riittämättömästi. Tavoitteet on lisäksi muotoiltu liian yleisillä käsiteillä, minkä vuoksi niiden saavuttamista on mahdotonta arvioida. Käytännössä tämä tarkoittaa verotukien valvonnan, analysoinnin ja evaluoinnin perustan puuttumista. Tämä taas johtaa siihen, että sekä *ex ante* ja *ex post* -evaluoinnit on useimmiten jätetty tekemättä. Monissa tapauksissa myöskään sellaista vaihtoehtoa ei ole esitetty, jossa verotukea olisi ajallisesti tai määrällisesti rajoitettu.

Myös verotukien raportointi budjetin yhteydessä tai erillisenä raporttina on riittämättömästi järjestetty. Kaiken kaikkiaan eri maiden hallitusten tuottama aineisto verotuista on useimmissa tapauksissa liian suppea suhteessa verotuille asetettuihin tehtäviin, tavoitteisiin, todellisiin tuloksiin ja evaluointitarpeisiin. EUROSAI katsoo, että tulevaisuudessa lainsäädännössä on määriteltävä yksiselitteiset, selkeästi muotoillut ja todennettavissa olevat verotukien tavoitteet. Kaikkien verotukien säännöllinen raportointi on välttämätöntä niiden vaikuttavuuden ja vaikutuksen varmistamiseksi.

### 3. Verotukien evaluointi eräissä maissa

Suomessa verotukien laskenta ja tulosten raportointi aloitettiin 1980-luvun lopussa (Valtiovarainministeriö 1988). Varsinaista verotukien evaluointia ei ole koskaan Suomessa toteutettu ja viimeisin aiheeseen liittynyt hanke rajoittui lainsäädännön läpikäymisen kautta tehtyyn verotukien normijärjestelmän ja laskentamenetelmien päivittämiseen (Kröger ja Rauhanen 2010). Yksittäisten tutkimushankkeiden yhteydessä on arvioitu useitakin verotukia, mutta tällöin kiinnostuksen kohteena ovat yleensä olleet verotukeen liittyvän reformin taloudelliset vaikutukset.<sup>12</sup>

Vuonna 2009 valmistuneessa pohjoismaisessa verotukiprojektissa (Nordic Tax Economist Meeting 2009) katsottiin, että verotukien nykyistä laajempi ja useammin toistuva evaluointi olisi paikallaan. Kaikkien verotukien samanaikainen arviointi olisi kuitenkin epärealistista ja siksi arviointi pitäisi aloittaa vähitellen ja suunnata resurssit muutamaa tukeen kerrallaan. Jokaiselle uudelle tuelle pitäisi määrittää arviointiajankohta. Verotuelle voitaisiin asettaa myös päättymispäivä, jolloin arvioitaisiin tuen jatkamisen perusteita.

Pohjoismaiden normiverojärjestelmät ja verotukimääritykset perustuvat pitkälti pohjoismaisen työryhmän laatimaan Skatteutgifter-raporttiin (Nordiska Ministerrådet 1987). Suomessa verotukien raportointi aloitettiin vuonna 1988, Ruotsissa vuonna 1997, Tanskassa 1998 ja Norjassa 1999. Pohjoismaat ovat kuitenkin pitäytyneet kriittisestä verotukien tarkastelusta (Määttä 2012). Ne ovatkin selvästi jäljessä seuraavassa esiteltyjä maita. Alankomaat, Irlanti, Iso-Britannia, Kanada, Saksa ja Yhdysvallat ovat toteuttaneet eriasteisia verotukien evaluointihankkeita.

Koska verotuet määritellään eri maissa eri tavoin, myös evaluoinnin piirissä on varsin erilaisia verotukia ja paikallisista tekijöistä johtuen myös periaatteessa samojen verotukien evaluointitulokset ja politiikkasuositukset voivat olla hyvinkin erilaisia.

Alankomaissa kiinnitettiin erityistä huomiota verotukisäännösten määräaikaaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Irlannissa toteutettiin maan finanssikriisiin liittynyt laaja verotukien evaluointihanke, jossa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista. Isossa-Britanniassa vain osa verotuista evaluoitiin, mutta samalla annettiin joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Kanadassa ei ole toteutettu kattavaa verotukien evaluointia. Siellä on keskitytty huolellisiin, nopealla aikataululla tehtyihin *ad hoc* -tyyppisiin arvionteihin. Saksassa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea. Hanke toteutettiin hyvin perusteellisen valmistelun jälkeen, jossa oli mukana

<sup>12</sup> Esimerkiksi Kari (2012), Kosonen (2010), Honkatukia et al. (2011), Häkkinen Skans (2011) ja Tuuli (2009).

useita taloustutkimuslaitoksia. Yhdysvalloissa tehdään vain yksittäisiä verotukien evaluointeja, mutta vuosiraportointi on hyvin kattava. Osavaltiot laskevat itsenäisesti omat verotuksensa Erään tutkimuksen mukaan jokaisen verotuen erillistä evaluointia helpompaa ja tehokkaampaa saattaa olla tukien enimmäismäärien rajoittaminen.

Myös Italiassa on aloitettu kattava verotukien evaluointiohjelma, jossa on tarkoitus arvioida kaikki 720 verotukea (OECD 2013). Tämä hanke käynnistyi IMF:n ja OECD:n aloitteesta (OECD 2012). Taustalla on Italian julkisen talouden velkaongelma, jonka vakauttaminen edellyttäisi muun muassa veropohjan vahvistamista. Raporttien mukaan Italian verojärjestelmä on ilmeisen tehoton ja esimerkiksi arvonlisäverotuksen verotuet pitäisi korvata paremmin kohdistettavilla suorilla budjettituilla.

### 3.1 Alankomaat

Alankomaissa verotuet on raportoitu budjetin liitteenä vuodesta 1998. Varsinaisen verotukiraportin lisäksi internetissä julkaistaan vuosittain verotukikatsaus, jossa kustakin verotuesta esitetään lyhyt kuvaus, tuen tarkoitus ja vastuuministeriö. Lisäksi raportoidaan mahdollisen verotuen evaluoinnin tuloksia tai seuraavan evaluoinnin ajankohta. Noin kolmasosasta verotukia kumpaakaan tietoa ei ole kuitenkaan esitetty (van den Ende et al. 2004, OECD 2008).

Verotukien evaluointi on siten vakiintunut osa Alankomaiden hallitusten ohjelmaa. Vuonna 2001 evaluoinnin tueksi otettiin käyttöön arviointikehikko, jota on sittemmin muutettu useaan kertaan. Kehikko sisältää kuusi kysymystä, joihin on vastattava ennen kuin verotuki voidaan ottaa käyttöön. Nykyiset kysymykset ovat seuraavat (Hemels 2011):

1. Onko ongelma määritelty selkeästi?
2. Onko tavoite lausuttu selvästi ja yksiselitteisesti?
3. Voidaanko osoittaa, miksi taloudellinen väliintulo on välttämätön?
4. Voidaanko osoittaa, miksi tuki on parempi vaihtoehto kuin vero?
5. Voidaanko osoittaa, miksi verotuki on etusijalla verrattuna suoraan tukeen?
6. Onko säännöksen evaluointi varmistettu riittävästi?

Viidellä ensimmäisellä kysymyksellä varmistetaan, että verotuki on oikea instrumentti ja kuudennen kysymyksen tehtävänä on huolehtia siitä, että uuden verotuen evaluointi varmasti toteutetaan.

Alankomaissa verotukien evaluointiraporttien kohteena voi olla kokonaisia verolakeja tai jopa koko verojärjestelmä, mutta tämä on melko harvinaista. Tämän lisäksi virkamiehet tai ulkopuoliset tutkijat vuosittain evaluoivat useita yksittäisiä verotukia.

Vuonna 2005 Alankomaissa evaluoitiin vuoden 2001 tuloverolaki. Hankkeen tarkoituksena oli paljastaa mahdolliset pullonkaulat ja arvioida, täyttikö lakiuudistus sille asetetut tavoitteet. Syksyllä 2009 hallitus asetti komitean arvioimaan koko Alankomaiden verojärjestelmän. Sen jäsenistä pääosa oli valtiovarainministeriön virkamiehiä ja puheenjohtajana toimi vero-oikeuden professori. Huhtikuussa 2010 julkistettiin komission raportti, jossa kaikki verotuet oli evaluoitu. (Hemels mt.)

Vuonna 2010 valmistui myös Alankomaiden valtiovarainministeriön laatima metatutkimus em. evaluointiprosessista. Siinä haettiin vastauksia esimerkiksi tällaisiin kysymyksiin: onko evaluointi tehty objektiivisesti, onko vastattu oikeisiin kysymyksiin ja onko sovellettu pätevää tutkimusmenetelmää? Kertomusta kommentoi riippumaton ulkopuolinen henkilö, joka totesi, että lähes jokainen evaluointi oli tehty kritiikin kestäväällä tavalla. Samalla todettiin, että useat evaluoinnit olivat kvalitatiivisia, koska kvantitatiivisten menetelmien edellyttämää dataa ei ollut saatavilla.

Vuoteen 2010 asti politiikkasuosituksena oli, että jokainen verotuki on evaluoitava viiden vuoden välein. Kun tavoitetta ei saavutettu, päädyttiin siihen, että kukin vastuuministeriö määrittelee evaluoinnin ajoituksen ja tiheyden. Niiden verotukien osalta, joita ei voitu osoittaa tietyn ministeriön vastuulle, valtiovarainministeriö arvioi evaluointitarpeen. Päätös tästä tehtiin kysymällä, onko verotuen valtionvaroihin liittyvää ohjeistus arvioitu tai ollaanko sitä muuttamassa. Lisäksi kysyttiin, onko tuki ollut riittävän kauan voimassa, jotta sen vaikutusta voidaan arvioida, onko evaluoinnissa tarvittava tietoaaineisto saatavilla ja onko veromenetys merkittävä. Jos vastaus kaikkiin kysymyksiin oli kyllä, evaluoinnin katsottiin olevan toivottavaa.

Hemelsin (mt.) näkemyksen mukaan edellä mainittu käytäntö tarkoittaa evaluointien vähenemistä entisestään. Läpinäkyvyyden kannalta tämä olisi valitettavaa, muttei käytännössä kuitenkaan välttämättä suuri muutos, koska verotukien evaluointien suosituksia on noudatettu Alankomaissa vaihtelevasti. Evaluoinnin kielteinen lopputulos ei läheskään aina ole vaikuttanut poliittisten päättäjien näkemykseen verotuen muuttamiseen tai poistamiseen.

Alankomaissa myös verotukisäännöksen määräaikaaisuuteen on perinteisesti suhtauduttu skeptisesti ja sitä on aiemmin sovellettu vain yksittäistapauksissa. Määräaikaaisuudesta rakenteellisenä verotukien evaluoinnin työkaluna ei juuri keskusteltu ennen huhtikuuta 2011. Tuolloin valtiovarainministeriö julkaisi taloudellisen katsauksensa, jossa todettiin, että määräaikaaisuuden käyttöön ottaminen verotuissa näyttää todennäköiseltä. Tätä edellyttävä lauseke voitaisiin lisätä edellä mainittuun arviointikehikkoon. Päätös verotuen jatkamisesta tai lopettamisesta olisi tehtävä evaluointiraportin pohjalta. Tavoitteena olisi, että verotuen perustana oleva säännös lakkaisi tietyn periodin jälkeen, ellei sitä nimenomaan jatketa. Näin parlamentti joutuisi säännöllisesti ottamaan kantaa



tiettyjen verotukien säilyttämiseen. Hemels (mt.) katsoo, että ongelmaksi saattaisi kuitenkin muodostua se, että jos ministeriö ei eri syistä ole toteuttanut evaluointia, verotuki lakkaisi automaattisesti. Tällöin parlamentti joutuisi tekemään päätöksen verotuen jatkamiseksi/lopettamiseksi ilman asianmukaista valmistelua.

Parlamentti otti yllättävän hyvin vastaan ehdotuksen määräaikaaisista verotuista ja vuonna 2012 kolmeen verotukeen<sup>13</sup> liitettiinkin määräaikaaisuussäännös. Suunnitelmissa on tehdä määräaikaaisuudesta rakenteellinen arviointiväline (*structural appraisal*), joka on osa jo käytössä olevaa verotukien arviointikehikkoa. Kun määräaikaissäännös on liitetty uuteen verotukeen eikä verotukea ole viiden vuoden sisällä evaluoitu positiivisella lopputuloksella, verotuki lakkaa automaattisesti. Määräaikaaisuusvaatimus voidaan evaluoinnin jälkeen lisätä myös jo olemassa olevaan verotukeen (Garnier et al. 2013).

Helmikuussa 2013 nimitettiin komitea uudistamaan Alankomaiden tulovero- ja etuusjärjestelmää (Ministry of Finance, The Netherlands 2013). Komitean tavoitteena oli (i) työllisyysasteen nostaminen tekemällä työnteosta entistä kannattavampaa, (ii) lähes pysähtyneiden asuntomarkkinoiden toiminnan vauhdittaminen ja (iii) etuusjärjestelmän rahanjaon vähentäminen ja järjestelmän yksinkertaistaminen.

Koska ehdotukset tuli periaatteessa tehdä budjettineutraalina, lisätuloja esitettiin hankittavaksi myös verotuista; yhdistämällä päällekkäisiä tukia, muuttamalla monimutkaisia verotukia suoriksi tuiksi ja lakkauttamalla verotuet, jotka eivät sovellu nykyiseen verojärjestelmään. Esimerkiksi asumistuki, lapsiperheen etuudet ja sairausajan tuet yhdistettäisiin yhdeksi perhetueksi, joka vähitellen lakkaisi tulojen kasvaessa. Vain sellaisia verotukia jatkettaisiin, jotka komitea olisi nykytietämyksen perusteella valmis ottamaan uudelleen käyttöön. Lopetuslistalla olivat esimerkiksi lahjoituksiin ja koulutusmenoihin liittyvät verotuet. Ehdotusten toteutuminen on kuitenkin epävarmaa hallituksen vaihduttua kesken komitean toimikauden.

### 3.2 Irlanti

Irlannissa toteutettiin vuonna 2009 maan finanssikriisiin liittynyt verotukien yksityiskohtainen evaluointiprosessi (Commission on Taxation Report, Ireland 2009). Toimeksi saaneen verokomission lähtökohtana oli arvioida kaikkien verotukien taloudelliset ja sosiaaliset hyödyt ja suositella sellaisten tukien lakkauttamista, joiden kustannus/hyöty -suhde ei täytä vaatimuksia.

---

<sup>13</sup> Energiaa säästävien investointien verovähennys, ympäristöystävällisten investointien verovähennys ja näiden investointien vapaa poisto-oikeus.

Verotuet määriteltiin noudattaen mahdollisimman tarkasti OECD:n suosituksia. Kuitenkin eräät merkittävät, yleensä verotueksi tunnistetut huojennukset jäivät evaluoinnin ulkopuolelle, merkittävimpinä arvonlisäverotuksen ja valmiste-verotuksen erilaiset verokannat ja -tasot.<sup>14</sup>

Verokomissio asetti verotuet laajempaan talouspoliittiseen yhteyteen lausumalla, että hallituksen yleinen talouspolitiikka vaikuttaa taloudellisen toiminnan tasoon ja rakenteeseen paljon enemmän kuin verotuksi kutsutut erityistoimet. Tämän vuoksi komissio katsoi, että verotukea voitaisiin harkita vain seuraavissa tapauksissa:

1. korjaamaan markkinahäiriöitä
2. houkuttelemaan liikkuvia investointeja
3. korjaamaan julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Komission suosituksen mukaan aina, kun uutta verotukea ehdotetaan tai voimassa olevalle verotuelle esitetään jatkoaikaa, on vastattava kysymykseen, onko verotuki tarkoituksenmukaisempi kuin suora tuki? Tämän jälkeen on kysyttävä, kiinnittyy ehdotus sille asetettuihin tehokkuus-, vakaus- ja yksinkertaisuusperiaatteisiin. Jos vastaus näihin kysymyksiin on myönteinen, on harkittava, voidaanko verotuen edellyttämä poikkeus oikeudenmukaisuusperiaatteesta hyväksyä.

Verotuet pitää suunnitella saavuttamaan tietyt tulokset. On tutkittava, missä määrin niille asetetut tavoitteet ovat toteutuneet. Verotukien on myös oltava joustavia, jotta ne voidaan räätälöidä erilaisiin olosuhteisiin. Joustavuus on oleellista, jos tukea ei ole tarkoitus myöntää niissä tapauksissa, joissa tietty toiminto toteutuisi joka tapauksessa. Joustavuus tarkoittaa myös valikoitavuutta. On luotava tasapaino valikoivan tuen vaatimien hallinnollisten kustannusten ja universaalien tuen aiheuttaman resurssien haaskaamisen välillä. Jotta verotuet voivat toimia tehokkaana osana verojärjestelmää, niiden on oltava herkästi reagoivia ja uusiutumiskykyisiä, uudelleen kohdistettavissa tai lopetettavissa olosuhteiden muuttuessa.

Verotuki on selvästi rajattava palvelemaan asetettua tavoitetta määrätyn ajanjakson ajan. Tällainen vakaus ja jatkuvuus ovat tavoiteltavia, koska niiden myötä sekä julkisen vallan että edunsaajien epävarmuus vähenee. Verotuen on oltava myös mahdollisimman yksinkertainen, millä tarkoitetaan tuen ymmärrettävyyttä ja siihen liittyvien säädösten selkeyttä. Läpinäkyvyys on välttämätöntä, jotta tuensaajan hyödyt sekä julkisen sektorin kustannukset ja hyödyt ovat helposti käsiteltävissä. Hallinnollisten kustannusten ja sopeutumiskustannusten on oltava proportionaalisia eli suhteessa saatuun hyötyyn.

---

<sup>14</sup> Myös Isossa-Britanniassa välillinen verotus jätettiin verotukien evaluoinnin ulkopuolelle (luku 3.3).

Useimmat verotuet loukkaavat verotuksen oikeudenmukaisuusperiaatetta<sup>15</sup>, koska ne kohdistuvat vain tietyille edunsaajaryhmälle. Verotukien poikkeaminen tästä verotuksen perusperiaatteesta on eräs keskeinen syy rajoittaa niiden käyttöä.

Jos ehdotettu verotuki (tai käytössä olevan tuen jatkaminen) on edellä kuvatun analyysin jälkeen todettu sopivaksi, sille on asetettava useita lisävaatimuksia. Tällaisia ovat muun muassa perusteellinen ex ante -evaluointi, laadukkaan aineiston ja mittausten menetelmien varmistaminen sekä verotuen kontrollointi kynnysmäärien, ylärajojen/kattojen ja vähennysmallien avulla.

Irlannin verokomission vaativin tehtävä oli nykyisten verotukien evaluointi eli niiden taloudellisten ja sosiaalisten hyötyjen ja kustannusten selvittäminen. Verotuet jaettiin kahdeksaan kategoriaan niiden kohteen tai kohderyhmän perusteella<sup>16</sup>. Jokaisen verotuen perusteita arvioitiin edellä esitettyjen vaatimusten pohjalta. Sen jälkeen tehtiin kustannus-hyötyanalyysi, mikäli tarvittava data oli saatavilla. Lopuksi kullekin verotuelle annettiin suositus jatkamisesta, lakkauttamisesta tai muuttamisesta.

Hankkeessa tutkituista 245 säännöksestä tunnistettiin 115 verotukea aiheuttavaa. Evaluoiduista verotuista 30 esitettiin lakkautettavaksi (liite 1). Näistä merkittävimpiä olivat lapsilisien verovapaus, omistusasunnon korkovähennys (jatkossa vain ensiasunnon ostajalle), työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun vähennys tuloverotuksessa ja osa-aikatyön veronhuojennus.

Verokomission raportin jälkeen Collins ja Walsh (2010) tutkivat verotukien roolia tulevissa Irlannin talousarvioissa. He arvioivat verotukien vaikutusta, etuja, rajoituksia ja seurauksia ja esittivät uudistusehdotuksensa, joka toisi huomattavia säästöjä ja tekisi verotukijärjestelmästä nykyistä laajaa ja kallista mallia tarkoituksenmukaisemman ja paremmin hallinnoitavan.

Ehdotuksen mukaan Irlannin kymmenen suurinta verotukea olisi muokattava tai lakkautettava (liite 1). Kirjoittajien arvion mukaan näillä uudistuksilla valtion verotulot kasvaisivat ensimmäisenä vuonna noin 240 miljoonaa euroa ja neljän vuoden kuluttua noin 12 miljardia euroa. Näin saataisiin merkittävä helpotus Irlannin julkisen talouden tilaan.

### 3.3 Iso-Britannia

Ison-Britannian valtiovarainministeriö antoi heinäkuussa 2010 verotuksen yksinkertaistamisyksikölleen (Office of Tax Simplification, OTS) tehtäväksi käydä läpi ja arvioida kaikki verojärjestelmään sisältyvät veronhuojennukset, vähen-

<sup>15</sup> Samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee käsitellä samalla tavoin ja veronmaksukyky on otettava huomioon (ks. sivu 7).

<sup>16</sup> Irlannin tapa luokitella verotukia poikkeaa selvästi Suomen jäykästä valtion tehtäväalueittaisesta ryhmittelystä.

nykset, verovapaudet, alennetut verokannat ja veronmaksua lykkäävät säännökset. Olisi tunnistettava ne verotuet, jotka olisi syytä lakkauttaa tai yksinkertaistaa hallituksen veropoliittisten tavoitteiden mukaisesti. Näitä tavoitteita olivat verotuksen yksinkertaistaminen, kansainvälisen kilpailukyvyn turvaaminen, oikeudenmukaisuus ja vakaan verotuoton varmistaminen. Hankkeelle asetettiin neuvottelukunta ja se kuuli noin kuuttakymmentä sidosryhmien edustajaa. Erityisesti oltiin kiinnostuneita sellaisista verotuista, jotka ovat:

- historiallisia tai joiden poliittinen perusta on heikentynyt ajan myötä
- ovat harvoin käytettyjä
- hyödyttävät pientä joukkoa veronmaksajia, mutta ovat saattaneet vääristää verojärjestelmää
- kohdistuvat suurelle joukolle veronmaksajia, mutta ovat hallinnollisesti raskaita liiketoiminnalla ja/tai verohallinnolle.

Hankkeen loppuraportti valmistui maaliskuussa 2011. Kaiken kaikkiaan 1 042 verotuen kriteerit täyttävää säännöstä löydettiin. Näistä 887 verotukea jätettiin eri syistä evaluoinnin ulkopuolelle. Tällaisia tukia olivat:

- kansainvälisiin sopimuksiin perustuvat verotuet
- verojärjestelmään kiinteästi ja rakenteellisesti liittyvät verotuet, esimerkiksi kahdenkertaisen verotuksen välttäminen
- verotuet, jotka ovat parhaillaan verohallinnon/valtiovarainministeriön selvitettävänä
- arvonnlisäverotuksen verotuet, koska ne ovat osa EU-lain ja Ison-Britannian poliittisten sitoumusten vuorovaikutusta, ja koska EU on lähiaikoina tuomassa koko alv-järjestelmän arviotavaksi.<sup>17</sup> Alustavien arvioiden perusteella on kuitenkin selvää, että myös arvonnlisäverotuksessa on huomatta tarve yksinkertaistamistoimille.

Evaluoinnin kohteeksi seuloutuneista 155 verotuesta suositeltiin 54 säilytettäväksi sellaisenaan, 37 uudelleen arvioitaviksi ja 47 lakkautettaviksi sillä perusteella, että päättymisajankohta oli ylitetty, poliittista perustaa tuelle ei enää ole, tuen arvo on mitätön tai siihen liittyvä hallinnollinen taakka on hyötyä suurempi. Liitteessä 2 on esitetty lakkautettavat verotuet.

<sup>17</sup> Tällä viitattiin ilmeisesti Vihreään kirjaan Alv:n tulevaisuudesta: Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa alv-järjestelmää. 1.12.2010.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/com%282010%29695\\_fi.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_fi.pdf). Vuosittaisessa verotukiraportoinnissa välillisen verotuksen verotuet ovat kuitenkin mukana: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/expenditures/table1-5.pdf>.

Kuten liitteen 2 listauksesta voidaan nähdä, lakkautettavaksi esitetyt verotuet olivat lähes poikkeuksetta pienille edunsaajaryhmille suunnattuja ja määrältään vähäisiä. Tämä johtuu kahdesta tekijästä. Ensiksikin, suurin osa (887 tukea 1042:sta) jätettiin eri syistä evaluoimatta. Niiden joukossa on merkittäviä verojärjestelmään sisältyviä poikkeuksia, jotka vuosittaisessa raportoinnissa luetaan verotuiksi (välillinen verotus, tuloverojärjestelmään liittyvät tuet ym.). Toiseksi, hankkeessa ei noudatettu kovin tiukkaa linjaa, vaan annettiin suuri joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Näiden joukossa oli useita merkittäviä yritysverotukseen liittyviä tukia.

### 3.4 Kanada

Kanadassa ei ole toteutettu kattavaa verotukien evaluointia, vaan keskitytty huolellisiin *ad hoc* -tyyppisiin arvionteihin. Verotuista raportoidaan parlamentille laajasti ja yksityiskohtaisesti, vaikka asiasta ei olekaan erityisiä määräyksiä lainsäädännössä. Verotukien määritelmät ja mittaumenetelmät dokumentoidaan neljän vuoden välein laadittavassa raportissa ”Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections”. (Department of Finance, Canada 2010b). Tämä raportti julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 2000.

Parlamentti saa budjettiesityksen liitteenä erillisen selvityksen kyseiseen budjettiin sisältyvistä verotukien muutoksista (Tax Measures: Supplementary Information and Notices of Ways and Means Motions). Liitteessä kuvataan jokaisen verotukimuutoksen tarkoitus ja verotuen käytännön toteutus sekä eritellään kunkin verotukimuutoksen kustannukset.

Vuonna 1988 toteutettiin verouudistus, jonka olennainen sisältö oli veropohjan laajentaminen ja veroasteiden alentaminen. Tässä yhteydessä joistakin verotuista luovuttiin. Liittovaltion heikon taloudellisen tilan aikana 1990-luvun alussa joitakin verotukia pienennettiin, mutta toisia suurennettiin ja uusiakin otettiin käyttöön. Vuosina 1997–2007 liittovaltion talous oli ylijäämäinen ja poliittinen keskustelu koski talouden liikkumavaran (*fiscal dividend*) käyttöä. Useissa budjeteissa alennettiin veroasteikkoja, leikattiin verotukia ja otettiin käyttöön uusia määrärahoja. Erittäin harvoja verotukia on lopetettu (Department of Finance 2007).

Kanadassa verotukia on systemaattisesti evaluoitu 1970-luvulta lähtien. Evaluointiohjelmissa edistymisen oli kuitenkin vaivalloista, koska niihin oli sitouduttu heikosti ja ne olivat byrokraattisia sekä huonosti resursoituja. Müller-Clemm and Barnes 1997). Vuoteen 1994 mennessä evaluointiympäristö oli kuitenkin muuttunut huomattavasti arviointipoliittisen ohjelman myötä. Siinä yhdistettiin sisäinen tarkastus ja verotukien evaluointi. Samalla ministeriöiden vastuuta korostettiin suoritusten arvioinnissa. Nykyään julkisten ohjelmien evaluointikäytäntö perustuu vuonna 2001 valmistuneeseen valtiovarain-

ministeriön dokumenttiin, joka korvattiin vuonna 2009 evaluointitoiminnon ohjeistusasiakirjalla (Treasure Board of Canada 2004 ja 2009).

### 3.4.1 Evaluoinnin periaatteet

Kanadassa evaluointi voi palvella useita tarkoituksia ja yksittäiset toiminnot voidaan suunnitella erilaisilla lähestymistavoilla vastaamaan haluttuihin kysymyksiin. Evaluointi keskittyy verotuen kustannus-hyötyyn (*value for money*) esittämällä selkeät ja pätevät johtopäätökset verotuen merkittävyydestä ja tehokkuudesta. Keskeiset kriteerit on esitetty taulukossa 1. Vastuuministeriöillä on kuitenkin melko lailla liikkumatilaa soveltaa näitä kriteerejä omalla alueellaan ottaen huomioon kunkin verotuen riskit ja erityisominaisuudet.

*Taulukko 1. Evaluoinnissa sovellettavat ydinkysymykset (lähde: Treasure Board of Canada 2009)*

#### Merkittävyys

- |   |  |
|---|--|
| 1. Tuen jatkuva tarve   | Arvioitava missä määrin verotuki liittyy todennettavissa olevaan puutteeseen ja reagoi kanadalaisten tarpeisiin.           |
| 2. Yhteensopivuus hallituksen prioriteettien kanssa           | Arvioitava yhteys verotuen tavoitteiden ja liittovaltion prioriteettien sekä ministeriöiden strategisten tulosten välillä. |
| 3. Yhteensopivuus liittovaltion tehtävien ja vastuiden kanssa | Arvioitava liittovaltion hallituksen tehtävät ja vastuut verotuen toteuttamisessa.   |

#### Suorituskyky (vaikuttavuus, tehokkuus, taloudellisuus)

- |  |   |
|--|---|
| 4. Toivottujen tulosten saavuttaminen          | Arvioitava edistyminen toivottujen lopputulosten saavuttamisessa (välittömät, välivaiheen ja lopulliset tulokset) viitaten tulostavoitteisiin sekä verotuen vaikutusalaan ja tarkoitukseen mukaan lukien tuotosten yhteys ja vaikutus lopputulokseen. |
| 5. Tehokkuuden ja taloudellisuuden näyttäminen | Arvioitava resurssien käyttö suhteessa tuotoksiin ja edistymiseen toivottujen lopputulosten saavuttamiseksi.  |

Liittovaltion budjettikurin heikennyttyä 1980-luvun alussa, Kanadassa toteutettiin uudistus, jossa kullekin politiikka-alueelle osoitettiin käytettäväksi yhteinen määräraha menoja ja verotukia varten. Ministeriöt (*line agencies*)<sup>18</sup> saivat itse päättää, käyttävätkö ne niille osoitetun summan budjettimenoina vai verotukina. Toisin sanoen uusien verotukiehdotusten aiheuttamat tulojen menetykset vähennettiin menokehyksestä (*“envelope system”*). Tarkoituksena oli saattaa verotuet ja määrärahat samalle viivalle päätöksenteossa.<sup>19</sup> Hyvästä alkumenestyksestä huolimatta menettelystä kuitenkin luovuttiin, koska se johti eri politiikka-alueiden epätasapuoliseen ja ei-systemaattiseen kohteluun. Keskeisin syy tähän oli se, että valtiovarainministeriön esittämiä verotukia ei vähennetty minkään ministeriön kehyksestä. Tämä johti siihen, että muut ministeriöt ajoivat haluamiaan verotukia valtiovarainministeriön agendalle ja samaan aikaan esittivät omien verotukiensa vähentämistä ja korvaamista suorilla tuilla. Näin ministeriöt yrittivät saada kasvaneet menonsa rahoitetuksi käytännössä verotusta kiristämällä. (Grady and Phidd 1992).

Sen jälkeen, kun budjettiesitys on hyväksytty, parlamentti tai hallitus ei enää arvioi verotukia millään muodollisella mekanismilla. Valtiovarainministeriö seuraa kuitenkin jatkuvasti verotuksessa tapahtuvia muutoksia virastojen teknisen tuen avulla. Hallituksen valtion varojen hoitoa koskevassa kertomuksessa verotukia ei käsitellä.

### 3.4.2 Esimerkkejä toteutetuista evaluoinneista

Verotukien raportointi toimitetaan vuosittain. Vuodesta 1997 lähtien Kanadan finanssiministeriön raportit ovat kattaneet arviointivuoden lisäksi viisi edellistä vuotta ja tulevat kaksi vuotta. Kolmen–neljän (riippuen verolajista) vanhimman vuoden tiedot ovat lopullisia ja tätä uudemmat ovat ennusteita. Neljän vuoden välein tuotetaan kaikkien verotukien yksityiskohtainen kuvaus ja suppea arviointi (OECD, 2010). Raporteissa kuvataan myös yksittäisten verotukien evaluointien tuloksia.

Vuoden 2007 raportissa evaluoinnin kohteena olivat vuosina 2001–2004 toteutetun yritysten tuloveroasteen alentamisen vaikutukset investointeihin. Vuonna 2009 vertailtiin Kanadan tutkimus- ja kehitysvähennyksen vaikutuksia eräiden muiden maiden kokemuksiin efektiivisen marginaaliveroasteen avulla

<sup>18</sup> Kanadan valtionhallinnon organisaatiossa on ministeriöitä, komiteoita ja toimikuntia, lautakuntia, oikeudellisia elimiä sekä julkisia yhtiöitä. Ministeriöitä on kahdella tasolla. Näistä merkittävämpiä ovat *central agencies* eli valtioneuvoston kanslia, talousministeriö ja valtiovarainministeriö, joilla on koko julkisen sektorin organisointi- ja valvontavastuu. *Line departments* ovat ministeriöitä, joiden tehtävät rajoittuvat sellaisille alueille, kuin maatalous, ympäristö tai puolustus.

<sup>19</sup> Teoreettisesti katsoen tällainen malli vaikuttaa erinomaiselta, koska siinä tehdään valintaa samaan tavoitteeseen tähtäävän verotuen ja suoran tuen välillä. Oletuksena on tällöin, että läpinäkyvämpi suoratuki syrjäyttää verotuen. Päättäjät eivät kuitenkaan välttämättä suhtaudu asiaan näin, koska veromaksajat ja äänestäjät eivät yleensä ole halukkaita veronkorotuksiin (minkälaisiksi verotuen lakkauttaminen tulkittaisiin) julkisen kulutuksen rahoittajana (OECD 2010).

(Department of Finance, Canada 2009). Vuonna 2010 evaluoitiin Kanadassa toteutettujen marginaaliveroasteiden alennusten vaikutuksia henkilöiden verotettavaan tuloon käyttäen verotettavan tulon joustoa (*elasticity of taxable income, ETI*) konseptia (Department of Finance, Canada 2010).

Vuonna 2009 Kanadassa otettiin käyttöön säästötilien verovapaus ja tätä koskeva evaluointi toimitettiin kolmen vuoden kokemusten jälkeen (Department of Finance, Canada 2012). Verovapaudella tähdättiin säästämisen kannusteiden parantamiseen. Kolmen vuoden aikana jo 8,2 miljoonalla kanadalaisella oli verovapaa säästötili ja tilien yhteisarvo oli yli 62 miljoonaa Kanadan dollaria. Järjestelmästä on siten tullut tärkeä osa kanadalaisten taloussuunnittelua.

Verovapaan säästötilin talletukset eivät ole verovähennyskelpoisia, mutta nostot siltä sekä tilin tuotto ovat verovapaita. Verotuki on siten monessa suhteessa peilikuva vapaaehtoisen eläkesäästämisen verotuesta, joka koostuu verotuksessa vähennyskelpoisista säästöistä samalla, kun sekä nostot ja säästötilin tuotto ovat veronalaisia. Vuonna 2013 verovapaan säästötilin vuosittaisen talletuksen yläraja nostettiin 5 500 Kanadan dollariin. Säästötilin varat tai nostot eivät vaikuta liittovaltion tulosisäntöihin tukiin tai vähennyksiin, kuten lapsilisät, arvonnisä-verovähennys, eläketulovähennys ja vanhuuseläke lisineen. Tämän vuoksi verovapaa säästäminen on suosittu erityisesti vanhemman väestön ja myös pienituloisten keskuudessa.

Vuonna 2009 verovapaiden säästötilien tuotto oli yhteensä 1,1 miljardia Kanadan dollaria ja vuonna 2010 kaikkiaan 2 miljardia. Vuonna 2011 – yleisen finanssikriisin vuoksi – säästötilit olivat 1,3 miljardia miinuksella, mutta lähes riskittömien sijoitustensa vuoksi kolme neljäsosaa säästäjistä sai kuitenkin positiivista tuottoa.

Verovapaiden säästötilien ”pikaevaluointi” on tyypillinen Kanadassa sovellettava verotukien vaikuttavuuden ja tehokkuuden arviointimalli. Vaikka näin lyhyellä, tässä tapauksessa kolmen vuoden, aikavälillä ei voida saada mitattua läheskään kaikkia arvioitavan verotuen vaikutuksia, päättäjät saavat hyödyllistä tietoa tukimäärän välittömästä kehityksestä ja tuen saajista.

### 3.5 Saksa

Saksa aloitti verotukien raportoinnin ensimmäisenä maana vuonna 1959. Alun perin raportoinnissa sovellettiin laajaa verotuen käsitettä, minkä seurauksena hyvin monet yleiset veronhuojennukset määriteltiin verotuiksi. Vuoden 1977 jälkeen verotueksi määritellään vain säännökset, jotka tukevat yrityksiä ja elinkeinoelämää. Kotitalouksille verotuksen kautta suunnattu tuki katsotaan verotueksi silloin, kun se tukee välillisesti liiketoimintaa. Kaikki muu verojärjestelmän kautta ohjattava tuki raportoidaan otsikolla ”Muut vero-



säännökset”. Siten Saksan verotukien määritelmä poikkeaa monista muista maista (OECD 2010).

Saksassa valmistui joulukuussa 2009 tutkimus, jossa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea (Bundesministeriums der Finanzen 2009). Tutkimuksen tekijöinä oli kolmen taloustutkimuslaitoksen<sup>20</sup> kaksitoista tutkijaa. He evaluoivat 20 suurinta verotukea, joiden yhteisarvo mitattuna menetetyllä verotulolla oli 18 miljardia euroa eli 85 prosenttia Saksan kaikkien verotukien volyymistä. Tutkimusraportti ilmestyi kolmiosaisena, joista ensimmäinen kuvasi käytetyt menetelmät ja tutkimuksen johtopäätökset. Toisessa ja kolmannessa osassa kukin verotuki kävi läpi saman evaluointiprosessin. (Thöne 2012)

Evaluoinnissa käytetyn menetelmän (Thöne 2003) perustavoitteena on taata erilaisten verotukien vertailtavuus niin pitkälti, kun se on järkevää. Yhteisellä evaluointikehikolla on useita tehtäviä:

- pyrkimys varmistaa, että evaluoinnit perustuvat läpinäkyvään ymmärrykseen suorien tukien ja verotukien roolista markkinataloudessa,
- varmistaa kaikille verotuille samat kysymykset ja näin perustaa evaluoinnit yhtäläisille laatuvaatimuksille,
- luoda mahdollisimman hyvä vertailtavuus käytettyjen taloudellisten tunnuslukujen ja normien välillä.

Tällaisessa evaluointimallissa törmätään kuitenkin perustavaa laatua oleviin rajoituksiin. Verotukien yleisen vertailtavuuden kehikko voi tuottaa lisäarvoa vain, jos verotukien yksilölliset politiikkatavoitteet ja niiden käyttöön ottamisen edellytykset otetaan huomioon. Tämä ongelma korostuu kaikkein suurimpien verotukien kohdalla, jotka ovat Saksassa peräisin eri verolajeista. Jotta evaluointi ylipäänsä olisi mahdollista, verotukien evaluoinnin on painotuttava yksittäisen verotuen ominaisuuksiin ja kaikkien verotukien yhteisistä arvioimisperusteista on tingittävä.

Perimmäinen evaluoitujen verotukien vertailtavuutta haittaava tekijä on eri verolajien erilaiset normijärjestelmät. Siksi tavanomaiset standardit ja mittarit eivät toimi verotukien tuloksellisuuden tai toimimattomuuden tunnistamisessa. Käytännössä nämä ongelmat liittyvät erityisesti edellä esitettyyn kolmanteen tehtävään; vertailukelpoisten taloudellisten tunnuslukujen ja normien luominen on todennäköistä vain hyvin rajoitetussa määrin. Verotukien evaluoinnin yleiset puitteet määräytyvät siten pääosin kahden ensimmäisen tehtävän kautta.

---

<sup>20</sup> Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln), Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) sekä Copenhagen Economics.

Jokainen verotuki on yksilöllinen ja vaatii juuri sille räätälöidyn evaluoinnin. Yritysten t&k -verovähennyksellä on hyvin vähän yhteistä meriittihyödykkeiden (esim. liikunta- tai kulttuuripalvelujen) alennettujen arvonlisäverokantojen kanssa. Tällaisten esimerkkitapausten tarkoitus ja tavoite, rakenne, tuotoksen ja vaikutusten mittasuhteet sekä niiden koon ja vaikutusten laskentamallit eroavat selvästi toisistaan. Tässä tilanteessa evaluointien johdonmukaisuus ja yhtenäisyys riippuu vahvasti menetelmien vertailtavuudesta ja ennen kaikkea korostuu yksittäisten evaluointien yhtenäinen rakenne (tehtävä 2).

Jokaisen verotuen evaluoinnin yhteydessä on kysyttävä periaatteessa samat kysymykset. Kysymysten ei välttämättä tarvitse olla identtisiä, mutta kuitenkin sellaisia, joilla on yhteisen evaluointikehikon määrittelemä yhtäläinen tarkoitus. Jokaisen evaluoinnin yhteydessä noudatetaan seuraavaa kaaviota:

1. Lyhyt kuvaus verotuesta ja sen kehityksestä.
2. Verotuen todellisen laajuuden mittaaminen.
3. Luettelo tutkimuskirjallisuudessa raportoiduista evaluoinneista ja niiden tuloksista.
4. Evaluoinnin ydinosa:
  - a. Toimenpiteen läpinäkyvyys
  - b. Tuen perustelu
  - c. Tuen merkitys ja tukivälineen arviointi
  - d. Vaikuttavuuden mittaaminen
  - e. Tehokkuuden mittaaminen
5. Johtopäätökset ja toimenpide-ehdotukset.

Evaluointikehikon kolmessa ensimmäisessä vaiheessa kootaan tasapainoisessa evaluoinnissa tarvittava informaatio. Neljännessä vaiheessa toteutetaan varsinainen evaluointi (kuvio 1),<sup>21</sup> joka jakaantuu kolmeen vaiheeseen: tuen kohdentamisen arviointi, tukivälineen arviointi ja tuen toiminnan arviointi. Prosessi on varsin suoraviivainen ja siinä esitetään talouden peruskysymyksiä: Onko tuki oikeutettu? Onko se relevantti? Onko se hyvin suunniteltu? Onko se vaikuttava ja tehokas?

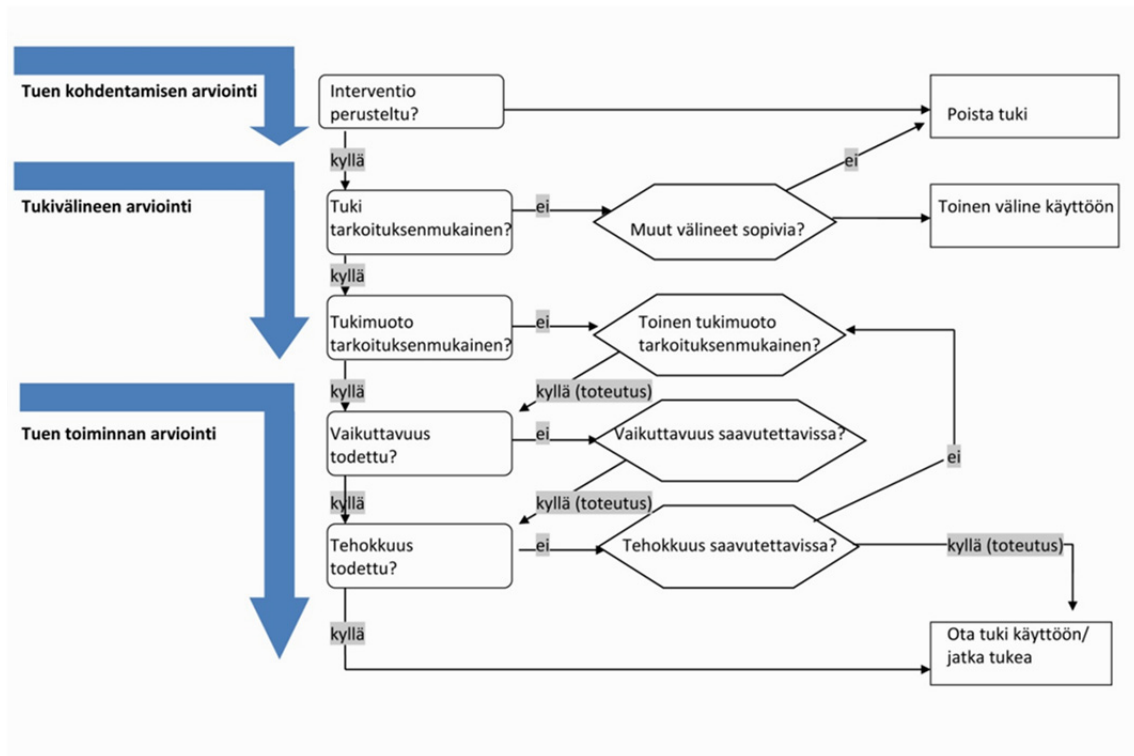
Evaluointi alkaa tarkasteltavan verosäännöksen kuvauksella. Se sisältää näkökohtia verotuen juridisesta ja teknisestä rakenteesta, viimeisimmän virallisen selvityksen verotuen tarkoituksesta ja alkuperäisistä perusteluista (jos eroavat

---

<sup>21</sup> Tämä rakenne on kehitetty FiFo Kölnissä ja otettu käyttöön Saksan valtiovarainministeriössä (Thöne 2003).

nykyisestä). Lisäksi raportoidaan tietoja verotuen käyttöön ottamisen ja siihen tehtyjen merkittävimpien muutosten ajankohdista sekä tietoja verotuen kanssa rinnakkaisista toimenpiteistä.

Kuvio 1. Optimaalisen verotukiarvioinnin malli (lähde: Thöne 2012)



Verotukien fiskaalisen volyymin arvioinnissa on korostettava sekä tukikohtaisen laskennan että verotukien kokonaismäärän tärkeyttä. Yksittäisen verotuen aiheuttama verotulon menetys on se hinta, joka maksetaan tavoitellusta edunsaajan reaktiosta. Tuen kvantitatiivinen arviointi on myös kustannus-hyötyanalyysin edellytys (milloin tämä on mahdollista), ja keskeinen tekijä jokaisessa evaluoinnissa. Verotukien yhteissumma taas on tärkeä poliittinen indikaattori, sillä se kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut verotukien hillitsemisessä. Tällöin on kuitenkin tärkeää tunnistaa ne tekijät, jotka ovat vaikuttaneet verotukien volyymiin. Erityisesti on huolehdittava siitä, että verotukien laskentamenetelmien paranemista ei sekoiteta todellisiin volyyminmuutoksiin. Saattaa olla, että merkittävä verotuki on tunnistettu ja ollut voimassa jo vuosikausia, mutta se on pystytty kvantifioimaan vasta nyt. Tällöin sillä ei ole todellista vaikutusta verotukien volyymin muutokseen. Asian laita on toisin, jos normijärjestelmän muutos aiheuttaa uuden verotuen tunnistamisen.

### 3.5.1 Tuen kohdentumisen arviointi

Menetetyt verotulon menetelmä on OECD:n suosittama ja kaikkialla yleisin käytetty laskentamenetelmä<sup>22</sup>. Sillä arvioidaan, kuinka paljon verotulo vähenee verotuen käyttöön ottamisen jälkeen. Toisesta näkökulmasta verotuki kuvaa verovelvolliselle koituvaa nettotulon kasvua. Verotuki lasketaan säännös kerrallaan muiden säännösten ollessa muuttumattomia. Tämä menetelmä olettaa, että verotuella ei ole vaikutuksia veronmaksajan käyttäytymiseen eikä välillisiä vaikutuksia talouden toimintaan. Saksassa tätä laskentamenetelmää täydennetään *marginal cost of public funds*<sup>23</sup>-konseptilla ja *standard cost model*<sup>24</sup>-menetelmällä.

Verotukien evaluoinnin ydin on mitata sitä hyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella. Keskeinen kysymys kuuluu, kenen hyöty on relevantti. Tässä yhteydessä ei voida rajoittua pitämään lähtökohtana tuen vastaanottajan taloudellista etua tai tuen myöntäneen tahon poliittista hyötyä. Perimmäinen mittapuu kaikille verotukien arvioinneille on yleinen etu.

Verotuen nimellinen tavoite ei välttämättä vastaa yleistä etua. Toisaalta verotuki voi virallisesti olla tarkoitettu palvelemaan yleistä etua, mutta käytännössä se ensisijaisesti hyödyttää pientä intressijoukkoa. Tästä huolimatta lainsäätäjän tarkoittama tavoite on evaluointien lähtökohtana, ei kuitenkaan välttämättä lopullisena mittarina, verotuen sosiaalisen ja taloudellisen hyödyn arvioinnissa.

Saksan käyttämässä evaluointimallissa sovelletaan kolmitasoista kriteeristöä (*benchmark*). Ensiksi tutkitaan saavuttavatko verotuet niiden omat, lakiperusteiset tavoitteensa. Toiseksi arvioidaan, ovatko verotuet yhteensopivia liittohallituksen vuonna 2006 päättämien tukipoliittisten yleisten suuntaviivojen

<sup>22</sup> Menetetyt verotulon menetelmän (*revenue foregone*) lisäksi voidaan käyttää potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmää (*revenue gain*) ja menoekvivalenssimenetelmää (*outlay equivalence*).

<sup>23</sup> Yksityisen sektorin reagoidessa asetettuun veroon, talouteen aiheutuu hyvinvointitappio tai vääristymä, jota kuvataan julkisen menojen varjohinnalla tai varojen rajakustannuksella (MCPF = marginal cost of public funds). Jos verotus on optimaalista, verotuksesta saatu yhteiskunnallinen hyöty = varjohinta. Jos varjohinta = 1, verotuksella ei ole kustannuksia veronsaajalle, mutta ei myöskään yhteiskunnallista arvoa. Tällöin verotus on tarpeeton tulonsiirto julkiselle sektorille, ja sen hinnaksi muodostuvat veronmaksajien hallintokulut. (Keen and Mintz 2004)

<sup>24</sup> SCM on hallinnollisen taakan keskeinen mittaamenetelmä. Mallin lähtökohta on, että jokainen säädökseen liittyvä tiedonantovelvoite identifioidaan erikseen ja hallinnollinen taakka (HT) arvioidaan seuraavan kaavan mukaan:  $HT = N * W * T$ ,

missä

N = velvoitteen vaikutuspiirissä olevien yritysten määrä,

W = tuntitariffi ja

T = toimenpiteiden vuosittainen kokonaismäärä (toimenpiteisiin käytettävä aika \* frekvenssi).

Summaamalla yksittäisten tiedonvelvoitteiden kustannukset saadaan käsitys säädöksestä aiheutuvan hallinnollisen taakan kokonaismäärästä. Mallin keskeinen käsite ja mittaamisyksikkö on ns. normaalitehokas yritys, joka määritellään haastatteluiden pohjalta. (<http://www.administrative-burdens.com/default.asp?page=122>).

kanssa. Kolmanneksi tutkitaan verotukien suhde yleiseen etuun. Tämä ei ole helppo tehtävä, koska käsitteet ”yhteinen hyvä” ja ”yleinen hyvinvointi” ovat epämääräisiä käsitteitä. Kaikki yritykset tällaisten käsitteiden toiminnallistamiseksi ovat tuomittuja epäonnistumaan niihin liittyvien jonkinasteisten arvoarvostelmien vuoksi. Myöskään saksalaisessa evaluointikehikossa tätä ongelmaa ei ole pystytty ratkaisemaan. Se on kuitenkin saatu tehokkaasti hallintaan käyttämällä yksinkertaisia ja todennäköisiä taloudellisen tehokkuuden sekä horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteita.

Näiden kolmen eri analyysitason ei välttämättä tarvitse tuottaa erilaisia tuloksia. Eroilla on merkitystä pääasiassa silloin, kun lainsäätäjän ilmaisemat tavoitteet eivät yksin riitä evaluoinnin mittatikuksi.

### 3.5.2 Tuen toteuttamistavan arviointi

Arvioitaessa valittua toimenpidettä (politiikkaa) keskeinen kysymys on, onko se suunniteltu riittävän hyvin saavuttamaan asetetut tavoitteet? Jos näin ei ole, voidaanko sen toteuttamistapaa kehittämällä päästä parempiin tuloksiin? Seuravaksi kysytään, onko suunnitellun toimenpiteen oltava verotuen muodossa? Jos tähän päädytään, niin mikä on verotuen tarkka muoto?

On pystyttävä osoittamaan, että politiikkatavoitteen saavuttamiseksi verotuki on sopivampi väline kuin suora tuki tai tulonsiirto, korkotukilaina, valtion takaamat lainat, valistuskampanjat, palkinnot, tai – toisaalta – sääntely ja valvonta. Jos verotukeen päädytään, on valittava siihen parhaiten sopiva vero. Esimerkiksi Saksassa taistelussa harmaata taloutta vastaan ja matalapalkka-alojen tukemiseksi käytetään tuloverotuksen vähennyksiä, kun taas monissa EU-maissa tähän tarkoitukseen sovelletaan arvonlisäverotusta<sup>25</sup>. Lopuksi on päätettävä valitun verolajin kautta annetun tuen muoto; verovähennys, veronhuojennus, alennettu verokanta tai veron lykkääminen.

### 3.5.3 Tuen toiminnan arviointi

Verotuen vaikuttavuuden ja tehokkuuden tarkastelu eli tuen toiminnan arviointi on jokaisen evaluoinnin keskeisin osa. Eri verotuista voidaan kuitenkin raportoida vain muutama yhteinen piirre. Tämä johtuu yhtäältä verotukien tavoitteiden ja tarkoituksen erilaisuudesta ja toisaalta erilaisista käytettävissä olevista arviointimenetelmistä. Näitä ominaisuuksia on vaikea nivoa yhteen. Periaatteessa tuen toiminnan arviointi sisältää kaksi elementtiä:

---

25

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/labour\\_intensive\\_services/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/labour_intensive_services/index_en.htm)

- **Vaikuttavuus:** Missä määrin verotuki saavutti tavoitteensa? Oliko tavoitteen saavuttamisen taso riittävä? Voidaanko riittämätöntä vaikuttavuuden tasoa parantaa mahdollisten uudistusten kautta?
- **Tehokkuus:** Mikä oli tavoitteen saavuttamisen yksikkökustannus? Oliko havaittu kustannus-hyöty suhde hyväksyttävä? Voidaanko verotuen tuotoksen (tai tuloksen) yksikkökustannusta vähentää parantamalla tukivälinettä tai sen hallinnointia?

Käytännössä vaikuttavuustarkastelu on selkeästi tärkeämpi kuin tehokkuustesti. Kummassakin tapauksessa keskeisintä on kysymys relevantista tavoitteesta eli millaisilla arvosteluperusteilla saavutettua vaikuttavuutta ja tehokkuutta pitäisi mitata? Tällainen lopputulos-sävyttyneisyys voi kuitenkin vain hyvin harvoin johtaa luotettavaan ja pätevään empiiriseen tulokseen. Tavallisesti tukiohjelman menestys ja epäonnistuminen voidaan määritellä vain ohjelman välitavoitteen mukaisilla välittömillä tuloksilla.

Saksassa valmistuneessa 20 suurimman verotuen evaluointihankkeessa (Thöne 2012) käytettiin menetelmien yhdistelmää, jossa yhdistyi kolme erilaista elementtiä: 1) malliperustaiset simulaatiot, jotka perustuvat joko laajoihin mikroaineistoihin tai empiiristen parametrien kalibrointiin, 2) käytettävissä olevien aineistojen ja lähteiden pohjalta tehtyyn ekonometriseen analyysiin ja 3) valmistuneiden empiiristen analyysien meta-analyysiin.

Evaluoinnin lopputuloksissa yllätti se, miten vähäinen käytännön merkitys tuen tehokkuuden arvioinnilla oli. Selityksenä tähän tutkijat esittivät tehokkuusanalyysin ja yhtäaikaisten tehokkuusarviointien vaikeuden. Verotukien evaluoinnin luotettavuus on kuitenkin tärkeintä. Periaatteessa verotuen tehokkuus per euro -indikaattori voidaan joissakin tapauksissa laskea helposti. Analysoitavien verotukien tarkoitukset ja tavoitteet ovat kuitenkin hyvin erilaisia. Tunnusluvut eivät olekaan vertailukelpoisia ja siksi niillä on hyvin vähän informaatioarvoa. Tilanne voisi olla toinen, jos evaluoitaisiin joukko verotutkia, joilla on vertailukelpoiset tavoitteet.

#### **3.5.4 Evaluoinnin tulokset**

Tulokset esitettiin ”liikennevaloilla” seuraavasti:

- *Vihreä valo:* Verotuki voidaan säilyttää niin kauan, kun tuen tavoitteeseen pyritään. Tämä ei sulje pois vähäisiä parannuksia tai säännöllisen evaluoinnin suositusta.
- *Keltainen valo:* Verotukea on huomattavasti parannettava, koska se on menestynyt huonosti ainakin yhdessä tarkastelukriteerissä. Usein

suositellaan uuden evaluoinnin tekemistä heti, kun parempaa aineistoa on saatavilla.

- *Punainen valo*: Verotuki on lopetettava. Tuen puutteet yhdellä tai useammalla evaluointikriteerillä ovat niin vakavia, että niitä ei voida ratkaista tukea tarkistuksilla ja uudistuksilla.

Tutkituista 20 verotuesta vain viiden jatkamiselle löydettiin riittävät perusteet. Kymmenen, yhteisarvoltaan yli 10 miljardia euroa, verotuen perusteita olisi arvioitava uudelleen ja tiukennettava. Viisi tukea suositeltiin kokonaan poistettaviksi: verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä, kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta, kerosiinin verovapaus, kiinteistö-sijoitusosakerahaston (REIT) veronhuojennus ja työntekijöiden säästötilien verovähennys. Lopetettavien tukien yhteismäärä oli noin 5 miljardia euroa. (liite 3)

Johtopäätöksenä evaluointiraportin tekijät esittivät, että verotukien läpinäkyvyyttä on parannettava dramaattisesti. Tätä kohti mentäisiin ottamalla käyttöön OECD:n (2004) suositus verotukien käsittelemisestä budjetissa samaan tapaan kuin suorat tuet.

Verotukien evaluointia pitäisi raportin mukaan jatkaa niin, että seuraavaksi otetaan tarkasteluun kaikki verojärjestelmän kautta annetut tuet, olivat ne verotuiksi luokiteltuja tai eivät. Tässä viitataan Ison-Britannian laajaan hankkeeseen (Office of Tax Simplification, 2011), jossa vastaava arviointi toimitettiin. Evaluointiraportin seuranta Sveitsin tapaan (*Swiss subsidy act*)<sup>26</sup> olisi myös hyvin toivottavaa.<sup>27</sup>

Raportin mukaan Saksassa olisi hyvin aiheellista muuttaa asenteita positiivisemmaksi nykyaikaisia hallinnon työvälineitä, kuten evaluointia kohtaan. Käytännössä tämä tarve näkyy esimerkiksi niin, että kun 20 suurimman verotuen evaluointi valmistui, kaikkein suurinta verotukea (käsityöläisten tuloverovähennys) *lisättiin* voimakkaasti.

### 3.6 Yhdysvallat

USA:ssa verotukiraportoinnin alkuna voidaan pitää vuonna 1960 tehtyä laaja tutkimusta liittovaltion verolakeihin sisältyvistä kannustimista. Ensimmäinen USA:n verotukiraportti julkaistiin vuonna 1968 valtiovarainministeriön vuosi-

<sup>26</sup> <http://www.admin.ch/ch/e/rs/1/192.12.en.pdf>

<sup>27</sup> Sveitsissä seurataan lakisääteisesti, missä määrin esitetyt suositukset on pantu toimeen. Kuitenkin myös Sveitsissä evaluointien hyödyntäminen on melko heikkoa poliitikkojen keskuudessa ja päätöksentekoa hallitsevat poliittiset eivätkä käytännön kriteerit. Tämä piirre vahvistuu Sveitsissä maan konsensustradition vuoksi; kaikki keskeiset puolueet ovat hallituksessa ja jokaisen puolueen näkemykset on otettava huomioon evaluointien tuloksia analysoitaessa (Jantz and Veit 2010).

kertomuksessa (Annual Report of the Secretary of the United States Treasury). Siinä käytetyn verotukikäsitteen kehitti alun perin apulaisvaltiovarainministeri Stanley S. Surrey (1973). Myöhemmin hän määritteli uudelleen verotukikäsitettä yhdessä Paul R. McDanielin kanssa (Surrey and McDaniel 1985). Nämä käsitteet ovat pitkälti olleet eri maiden verotukimäärittelyiden pohjana.

Yhdysvalloissa on myös kritisoitu verotukien laskentaperusteita. Arvostelijoiden mukaan normiverojärjestelmä ei voi täyttää sille asetettuja vaatimuksia. Se on pitkälti nykyisen veropoliittisen päätöksenteon jatke, joka muodostuu monenlaisista käytännön valinnoista. Se ei ole täsmällinen ja periaatteellinen verotuksen kehikko. Yhdysvalloissa onkin ehdotettu normiverojärjestelmästä luopumista ja uudenlaista lähestymistapaa, jossa veronhuojennukset jaettaisiin varsinaisiin verotukiin ja verotuksen aiheuttamiin rakenteellisiin vääristymiin (Joint Committee on Taxation 2008).

### 3.6.1 Alustavia näkökohtia

Yhdysvalloissa useat viranomaiset raportoivat liittovaltion verotukia. Verotuet lasketaan vuosittain sekä valtiovarainministeriön verotuksen tutkimusyksikössä (Department of Treasury's Office of Tax Analysis, OTA) että senaatin ja kongressin yhteisessä verotuksen sekakomiteassa (Joint Committee on Taxation, JCT). OTA vastaa myös budjetin verotuottoarvioista ja lakiehdotusten taloudellisten vaikutusten arvioinnista.<sup>28</sup> JCT:n raportti sisältää keskustelun verotuen käsitteestä, uusien verotukien esittelyn, verotukien laskentamenetelmien yleisesittelyn, arviot verotukien rahamäärästä ja valikoitujen verotukien jakauman tuloluokittain. (JCT 2013).

JCT:n ja OTA:n verotukiarviot poikkeavat jonkin verran toisistaan, koska niiden soveltamat laskentamenetelmät ovat hiukan erilaisia. Voimassa olevien verotukien evaluointia ei edellytetä, mutta monelle on säädetty päättymisajankohta, joka edellyttää vähintään verotuen perusteiden uudelleenarviointia.

Puolueista riippumaton Kongressin tutkimuspalvelu (Congressional Research Service) tuottaa kahden vuoden välein käsikirjan, joka sisältää kaikista verotuista seuraavat tiedot: verotulovaikutus, laillinen perusta, kuvaus verosäännöksestä ja sen vaikutuksesta, perustelut tuen aloittamiselle, arviointi tuen haitoista ja hyödyistä, mahdollinen tulonjakoanalyysi sekä kirjallisia lähteitä. Kongressin budjettitoimisto (Congressional Budget Office, CBO) valmistelee joka toinen vuosi Budget Options -julkaisun. Se on edellistä suppeampi ja siinä listataan taloudellisia säästöjä edistäviä toimia, joista monet koskevat verotukien vähentämistä, lakkauttamista tai päivittämistä.

---

<sup>28</sup> <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/General-Explanations-FY2014.pdf>



Kongressin apuna toimii myös United States Government Accountability Office (GAO), joka tarkastaa liittovaltion talouden toimivuutta ja raportoi siitä, kuinka hyvin hallituksen ohjelmat ja harjoitettu politiikka ovat täyttäneet niille asetetut tavoitteet. GAO tekee myös verotukia koskevia politiikka-analyyssejä (GAO 2012).

Viranomaisten verotukiraportoinnin ohella Yhdysvalloissa tehdään monenlaista tutkimusta verotuista. Perusteellisen katsauksen Yhdysvaltojen verotukikeskusteluun tarjoaa National Tax Journal (2011). Esimerkkinä yksittäistä verotukea koskevasta tutkimuksesta olkoon Nada ja Hoynes (2011), jotka tutkivat ansiotulovähennyksen vaikutuksia. Kyseessä on vähennys, joka vähitellen pienenee ja lakkaa kokonaan 15 000 dollarin vuosituloilla eli se on selvästi suunnattu pienituloisille. Ansiotulovähennyksen etuna pidetään sen hallinnollista yksinkertaisuutta verrattuna suoraan tukeen sekä sitä, että sitä ei mielletä ”köyhänavuksi”, kuten tulonsiirtoa. Tutkimuksessa arvioitiin sekä vaikutuksia, jotka vähennyksen laajentaminen suurempituloisille aiheuttaisi että niitä vaikutuksia, joita vähennyksen tarkempi kohdistaminen aiheuttaisi. Työn tarjonnan muutoksia arvioitiin simuloimalla raja- ja keskimääräisiä veroasteita. Tulosten mukaan ansiotulovähennyksen korottamisen rahoittaminen alentamalla sen lakkaamiskynnystä lisää hyvinvointia ilman ylimääräistä kompensaatiotarvetta yksinhuoltajajäideille.

Baneman et al. (2012) tarjoavat mielenkiintoisen ja ajankohtaisen lähestymistavan verotukien rajoittamiseksi. He tutkivat mahdollisuutta paikata Yhdysvaltojen budjettivajetta yhdistämällä ja leikkaamalla verotukia. Tutkimuksen kohteeksi valittiin kuusi verotukea<sup>29</sup>, jotka kuuluvat suurimpien ja eniten käytettyjen tukien ryhmään. Niitä korvaamaan sovellettiin kolmea vaihtoehtoa: (i) verotukien muuntaminen yhdeksi niiden yhteismäärästä laskettavaksi 15 prosentin (ei rahana palautettavaksi) hyvitykseksi, (ii) verotukien yhteismäärän rajoittaminen 3,9 prosenttiin verotettavasta tulosta ja (iii) jokaiseen verotukeen tehtävä 39 prosentin vakioprosenttinen leikkaus. Raportin johtopäätöksissä todetaan, että tämänkaltaisissa verouudistuksissa olisi tuki ihanteellista evaluoida jokainen verotuki erikseen. Helpompaa ja nopeampaa kuin joidenkin verotukien poistaminen ja toisten uudistaminen tai säilyttäminen, saattaa kuitenkin olla kaikkia tukia koskevien rajoitusten asettaminen. Tällaiset rajoitukset ovat suunniteltavissa siten, että ne toteuttavat halutut tulonjakotavoitteet ja tuottavat merkittävän verotulojen lisäyksen liittovaltion budjetin tarpeisiin.

### 3.6.2 Case Minnesota

Yhdysvalloissa osavaltiot laskevat itsenäisesti omat verotuksensa. Minnesotan osavaltion verotukien budjetointijärjestelmä (Tax Expenditure Budget, TEB)

<sup>29</sup> Ns. luonnolliset vähennykset sekä pääomatulojen alennettu verokanta, lääkekuluvähennys, maksettujen verojen vähennys, asuntolainojen korkovähennys ja lahjoitusvähennys.

luetaan Yhdysvaltojen kolmen parhaan joukkoon. Sitä pidetään laajan ja informatiivisen raportoinnin mallina ja sen taustalla olevaa normivero-järjestelmää huolellisesti määriteltynä. Seuraavassa esitetään verotukien evaluointiin liittyvä osio Minnesotan verohallinnon julkaisemasta raportista (Minnesota 2011), jossa arvioidaan osavaltion verotukiraportointia ja esitetään suosituksia paremmiksi käytännöiksi sekä esitellään verotuen evaluoinnissa tarvittava informaatio.

### 3.6.2.1 Verotuen tarkoituksen määrittely

Verotuksen kolmen peruseriaatteen (tehokkuus, horisontaalinen oikeudenmukaisuus ja yksinkertaisuus) ohella käytännön veropolitiikalla on julkistaloudellisia tavoitteita, jotka voivat olla ristiriidassa edellisten kanssa. Tällaisia tavoitteita ovat (i) vertikaalinen oikeudenmukaisuus, (ii) tiettyjen ryhmien verotuksen keventäminen, (iii) tiettyjen talouden toimintojen tai sektoreiden edistäminen, (iv) yleisen taloudellisen kehityksen edistäminen, (v) valtion kilpailukyvyyn säilyttäminen muihin maihin kohdistetuilla rajoitteilla, (vi) yhteensovittaminen liittovaltion lainsäädännön kanssa ja (vii) verotulojen turvaaminen. Nämä tavoitteet voivat synnyttää verotukea.

Verotuen perusteluihin on usein jäänyt kirjaamatta sen tarkoitus. Verotukien asianmukainen evaluointi ei ole kuitenkaan mahdollista ellei tuen tarkoitus ole määriteltä tai se on liian kapea taikka yleinen.<sup>30</sup> On siis vastattava kysymykseen *miksi* ja verrattava alkuperäistä tarkoitusta toteutuneeseen. Lisäksi on selvitettävä, onko tarkoitus vielä ajan tasalla vai onko sitä päivitettävä.

### 3.6.2.2 Välitön ja välillinen vaikutus

Onnistunut evaluointi edellyttää verotukisäännöksen vaikutuksen mittaamista sille asetettuun tarkoitukseen verrattuna. Tässä tarvitaan ainakin seuraavia tietoja:

- Ketkä maksavat vähemmän veroa: lukumäärä ja kuvaus. Elinkeinotuissa esimerkiksi hyötyvien yritysten määrä, koko ja sijainti ja henkilöverotuksen tuissa esimerkiksi hyötyvien määrä ja tulot, ikäjakauma, kotitaloustyyppi, sijainti.
- Käyttäytymisvaikutukset. Muutoksia käyttäytymisessä on usein mahdotonta suoraan mitata; voidaan vertailla muihin maihin tai toteuttaa voimaantulon yhteyteen kohdistuva empiirinen tutkimus.

---

<sup>30</sup> Suomessa esimerkiksi ”energiaintensiivisen teollisuuden tukeminen” on riittämätön peruste, sen lisäksi olisi kerrottava, miksi tämä on tärkeää. Toisaalta perustelu ”kulttuuripoliittisista syistä” on aivan liian yleisellä tasolla.

- Ei-tavoitellut vaikutukset. Kohdistuuko veronkevennys laajempaan tai muuhun ryhmään kuin alun perin tavoiteltiin? Aiheuttaako verotuki sekaannusta, hallinnollisia kustannuksia tai sopeutumisongelmia?

### 3.6.2.3 Budjettivaikutus

Koska verotuki pienentää verotuloja, se aiheuttaa budjetin epätasapainon. Talousarvion tulopuolen vahvistamiseksi muita veroja on korotettava ja tästä seuraa budjetti-, käyttäytymis-, tulonjako- ym. vaikutuksia. Erityisesti suurien verotukien kautta menetetty verotulo on havainnollista esittää euromäärän lisäksi veroasteina. Näin verotuen kustannus saadaan paremmin näkyviin, budjettikytkentä konkretisoituu ja samalla kiinnitetään huomiota budjettineutraaliin ratkaisumalliin eli verotukien vähentämiseen ja vastaavaan veroasteen leikkaamiseen. Verotuen vaikutus talouden kasvuun tai tuottavuuteen olisi kyettävä mittaamaan, ja myös verotuen budjettineutraalin lakkauttamisen vaikutusta pitäisi arvioida.

### 3.6.2.4 Evaluoinnin kiireellisyyden määrittely

Evaluoinnissa pitää harkita muitakin vaihtoehtoja kuin tietyn verotuen poistaminen tai siihen liittyvän säännöksen jatkaminen. On mahdollista, että suora tuki tai toisenlainen verotuki voi tuottaa saman tuloksen halvemmalla. Myös ”tuloksellinen” verotuki saattaa olla kannattavaa korvata jollain muulla tukimuodolla.<sup>31</sup>

Kaikkien verotukien nopealla aikataululla toteutettava evaluointi edellyttää mittavaa resursointia, jota ei Minnesota-raportin mukaan ole yleensä saatavilla. Siksi on tarkoituksenmukaista asettaa verotuet järjestykseen sen mukaan, miten kiireellistä niiden evaluointi on. Tätä varten tukia on tarkasteltava kuuden kriteerin pohjalta. Verotuen evaluoinnille on annettava korkea prioriteetti, (i) jos sen taustalla oleva säännös poikkeaa normiverojärjestelmästä tai (ii) se voidaan helposti korvata suoralla tuella niin, että edunsaajien jakauma säilyy. Verojärjestelmää pitäisi käyttää etuuskien välittäjänä vain, jos näin tuotetaan selvästi hallinnollista hyötyä, muutoin on suosittava suoria tukia, joiden kustannukset ovat paremmin läpinäkyviä. (iii) Jos verotuki vaikuttaa voimakkaasti vuotuiseen verotuloon tai kasvaa nopeasti vuositasona. Koska verotuen evaluointikustannukset ovat pääosin kiinteitä, tehokkainta on tarkastella suurimpia tukia, joiden leikkaamisella tai lakkauttamisella saavutetaan parhaat hyödyt. Tämä koskee erityisesti tukia, joiden kasvu on ennakkoimatonta ja johtuu teknologian muutoksesta tai tilitoimistojen aktiivisesta toiminnasta. Myös inflaation vaikutus on otettava huomioon. (iv) Jos verotuki on äskettäin ollut muutos- tai lakkauttamisesitysten kohteena, (v) verotuki on vaikea hallinnoida, se

<sup>31</sup> Suomessa tästä esimerkkinä alv ja valmisteverotus vaihtoehtoina terveysvaikutteisten/haitallisten elintarvikkeiden tukemisessa/sanktioimisessa.

lisää verovelvollisen ja verohallinnon kustannuksia, monimutkaistaa kirjaamista ja arkistointia tai aiheuttaa rajanveto-ongelmia ja harmaata taloutta. Ongelmat lisääntyvät, jos verotuen kohderyhmä laajenee alkuperäisestä. (vi) Jos verotuki voidaan poistaa tai sitä voidaan muokata ilman uusia hallinnollisia ongelmia. Eräissä tapauksissa verotuki voi vähentääkin hallinnollisia kustannuksia ja siksi sen poistaminen lisääisi niitä<sup>32</sup>

Kunkin verotuen osalta on arvioitava, miten se täyttää em. kriteerit. Seuraavaksi on päätettävä kriteerien painoarvo, mikä saattaa osoittautua vaikeaksi tehtäväksi. Minnesotassa sovellettavassa mallissa järjestys määrittää verolajin sisäisenä, ei verolajien välisenä.<sup>33</sup> Käytössä on kahdeksanvuotinen ohjelma, jonka aikana kaikki verotuet tulevat kertaalleen evaluoiduiksi.

Verotuen taustalla olevaa säännöstä voidaan jatkaa, jos evaluoinnin lopputulos on seuraava: verotuki on edellä mainituilla kriteereillä perusteltavissa ja lisäksi kansalaisten kannalta tarkoituksenmukainen, sen tavoitteet ovat yhteydessä hallituksen tavoitteisiin ja ao. ministeriön strategiaan, se on saavuttanut sille asetetut tavoitteet ja sen panos-tuotos -suhde on ”riittävä”. Tällöin verotuelle määritellään päättymispäivä, jolloin suoritetaan uusi arviointi. Jollei tuen soveltamista päätetä jatkaa, se lakkautetaan. Tässä tapauksessa on syytä harkita budjettineutraalia ratkaisua, jolloin veroaste voidaan asettaa alemmaksi niin, että verotulo pysyy muuttumattomana.

---

<sup>32</sup> Suomessa tällaisia verotukia ovat esimerkiksi itse poimittujen, luonnonvaraisten marjojen verovapaus ja talkootyön verovapaus.

<sup>33</sup> Näin päädyttiin ranking-listaan, jossa kiireellisimminkin evaluoitavaksi nousivat verolajeittain perhevähennys (Working Family Credit), yritystulon jakokaava (Weighted Apportionment), lämmitysöljy kotitalouskäytössä sekä maatalousmaan (Green Acres) normia alempi omaisuusvero. Olisi myös mahdollista yhdistää toisiinsa liittyviä tukia ja arvioida näin saatujen ryhmien evaluointitarvetta.

## 4. Keskustelu ja johtopäätökset

Verotuksen perustehtävän, julkisen sektorin rahoittamisen kannalta on tärkeää, että verotukiin suhtaudutaan kriittisesti. Koska verotukisäännös on useimmiten kirjoitettu pysyväksi, verotuki ei kuitenkaan ole samanlaisen vuosittaisen arvioinnin kohteena kuin budjettirahoitteiset suorat tuet. Monet verotuet olisivat kuitenkin korvattavissa suorilla tuilla.

Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja. Siksi niillä on oltava selkeä tarkoitus. Jotta verotukijärjestelmä olisi tehokas, vaikuttava ja ajan tasalla, se olisi säännöllisin väliajoin otettava kokonaistarkasteluun eli evaluoitava. Eräistä aloitteista huolimatta Suomessa ei tästä ole kuitenkaan juuri keskusteltu. Yksi syy saattaa olla se, että verotuki on poliittisten päätöksentekijöiden kannalta usein houkutteleva, koska se voidaan kohdistaa halutulle kannattajajoukolle. Lisäksi tuen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana verotulojen vähentyessä.

Talousteorian mukaan verotuen tapaisia julkisia interventioita ei pitäisi käyttää, ellei niillä ole markkinoiden tasapainohäiriöitä korjaavia positiivisia ulkoisvaikutuksia. Talousteoria on kuitenkin harvoin merkittävässä roolissa, kun verotukia otetaan käyttöön. Myös verotukia evaluoitaessa niiden vaikuttavuutta ja tehokkuutta joudutaan yleensä peilaamaan historiallisiin tavoitteisiin. Uusien verotukien yhteydessä olisi kuitenkin mahdollista kriittisempään otteeseen. Esimerkiksi Irlannissa on katsottu, että verotuki voidaan säätää vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä, houkuttelee liikkuvia investointeja tai korjaa julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Verotukien käyttöön ottamisen harkinta tiivistyy muutamaan kysymykseen: Onko taloudellinen ohjaus halutun politiikkatavoitteen kannalta tehokkaampaa kuin lakiin kirjoitettu velvoite tai muu ohjaus? Saavutetaanko politiikkatavoite paremmin vero-ohjauksella vai tuella? Jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea?

Yleensä verotukea ei ole ajallisesti tai määrällisesti rajoitettu. Olisi kuitenkin tärkeää, että uutta verotukea suunniteltaessa säännöksen uudistamiskysymykseen otettaisiin selkeä kanta. Määräaikaaisuuden päättyessä näyttötaakka ei tällöin ole niillä, jotka haluavat lopettaa kyseisen verotuen vaan niillä, jotka haluavat jatkaa sen voimassaoloa. Tällaiset rajoitukset ovat suunniteltavissa siten, että ne toteuttavat halutut tulonjakotavoitteet ja tuottavat merkittävän verotulojen lisäyksen.

Verotukien kokonaisevaluointi on Euroopassa toteutettu Alankomaissa, Irlannissa ja Isossa-Britanniassa. Lisäksi Saksa on evaluoinut merkittävimmät verotuet. Yhdysvalloissa ja Kanadassa on luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja yksittäisten tukien säännöllinen arviointimalli.

Toteutettujen evaluointihankkeiden yleinen lopputulos oli, että noin kolmasosa arvioituista verotuista pitäisi tehottomina ja huonosti vaikuttavina välittömästi lakkauttaa.

Alankomaissa kiinnitettiin huomiota myös verotukisäännösten määräaikaaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Irlannissa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista maan finanssikriisiin liittyen. Isossa-Britanniassa vain annettiin joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Kanadassa on toteutettu huolellisia, nopean aikataulua arviointeja. Saksassa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea huolellisesti ja usean taloustutkimuslaitoksen voimin. Yhdysvalloissa tehdään vain yksittäisiä verotukien evaluointeja, mutta vuosiraportointi on hyvin kattava. Erään tutkimuksen mukaan jokaisen verotuen erillistä evaluointia helpompaa ja tehokkaampaa saattaa olla tukien enimmäismäärien rajoittaminen.

Sekä lainvalmistelun yhteydessä tapahtuva että lain vaikutusten seuranta tunnustetaan yleisesti välttämättömiksi lainsäädännön välineiksi. Suomessa tähän liittyvä valtionhallinnon ohjeistus on hyvin yksityiskohtaista ja soveltuisi monelta osin myös verotukien säännölliseen evaluointiin. Myös valtion talousarviolaki sekä ohjeistus valtion tilinpäätöksen laadinnasta edellyttävät tietoja valtion toiminnan yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä. Tämän tulisi systemaattisesti koskea myös verotukia.

Jotta verotuet voivat toimia tehokkaana osana verojärjestelmää, niiden on oltava uudistettavissa, uudelleen kohdistettavissa tai lopetettavissa olosuhteiden muuttuessa. Verotukien lukumäärää voidaan vähentää myös yhdistämällä toisiaan lähellä olevia tukia ja muuttamalla niitä talousarviosta rahoitettaviksi suoriksi tuiksi.

Hyvän hallinnon ja politiikan valmistelun kannalta myös Suomessa on syytä aloittaa verotukien systemaattinen evaluointi. Tähän tarvittava tietoaaineisto on kuitenkin usein puutteellista ja käytettävät menetelmät melko karkeita. Myös käytettävissä olevat resurssit ovat tyypillisesti liian pienet. Siksi evaluointi joudutaan usein rajoittamaan muutamaa keskeiseen luotettavasti evaluoitavissa olevaan verotukeen. Evaluointi voitaisiin aloittaa kaikkein suurimmista verotuista. Se olisi luonteva jatko vuonna 2010 valmistuneelle hankkeelle, jossa käytiin läpi koko verolainsäädäntö ja päivitettiin verotukien normijärjestelmä ja laskentamenetelmät.

## 5. Läheteet

- Baneman, Daniel, Joseph Rosenberg, Eric Toder, Robertson Williams (2012): Curbing Tax Expenditures. Urban-Brookings Tax Policy Center, January 30, 2012.
- Bundesministeriums der Finanzen (2009): Evaluierung von Steuervergünstigungen. Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag, Projektnummer 15/07
- Burman, Leonard E. (2003): Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, Vol. 56, No. 3, pp. 613–28.
- Collins, Micheál and Mary Walsh (2010): Ireland's tax expenditure system: international comparisons and a reform agenda. *Studies in Public Policy*: 24. The Policy Institute at Trinity College Dublin.
- Commission on Taxation Report, Ireland (2009): Review of Tax Expenditures. <http://www.commissionontaxation.ie/downloads/Part%208.pdf>
- Department of Finance, Canada (2009, 2010, 2012): Tax Expenditures and Evaluations.
- Department of Finance, Canada (2010b): Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections 2010.
- EMCO, EU Employment Committee (2012): Making work pay. Facts, figures and policy options. Report to the Employment Committee. Group of Experts on Making Work Pay. 1 October 2003.
- EUROSAI (2008): Report on the Coordinated Audit of Tax Subsidies.
- Feldstein, Martin (1999): Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax. *The Review of Economics and Statistics*, November 1999, 81(4): 674–6.
- GAO, United States Government Accountability Office (2012): Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions.
- Garnier, Gaëlle, Aleksandra Gburzynska, Endre György, Milena Mathé, Doris Prammer, Savino Ruà and Agnieszka Skonieczna (2013): Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News. WORKING PAPER N.39-2013, October, 2013
- Grady, Patrick and Richard W. Phidd (1992): Budget Envelopes, Policy Making and Accountability, prepared for the Government and Competitiveness Reference, Economic Council of Canada, Discussion Paper 93-16, pp. 259–268.

- Hallituksen vuosikertomus 2012. Osa 1/4: Hallituksen vaikuttavuusselvitys. Hallituksen julkaisusarja 1/2013.
- Hanlon, Seth (2011): Six Principles for Tax Expenditure Reform. <http://www.americanprogress.org/issues/tax-reform/report/2011/10/20/10410/six-principles-for-tax-expenditure-reform/>
- Hemels, Sigrid (2011): Ex-Post Evaluation of Tax Legislation in the Netherlands. *Svensk Skattetidning*, No. 9, pp. 754–764, 2011.
- Honkatukia Juha, Jouko Kinnunen ja Timo Rauhanen (2011): Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset. TEM-raportteja 12/2011
- Häkkinen Skans, Iida (2011): Kotitalouspalveluiden verovähennykset Suomessa ja Ruotsissa. VATT Valmisteluraportit 11.
- Jantz, Bastian and Sylvia Veit (2010): Sunset Legislation and Better Regulation. Empirical Evidence from Four Countries. Bertelsmann Stiftung, June 2010
- JCT, Joint Committee of Taxation (2008): A Reconsideration of Tax Expenditure analysis.
- JCT, Joint Committee of Taxation (2012): Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates.
- JCT, Joint Committee of Taxation (2013): Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2012–2017.
- Kangasharju, Aki ja Timo Rauhanen (2008): Lainsäädännön hallinnollinen taakka yrityksille – raskaimmat säädösalueet. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Kilpailukyky 13/2008.
- Kari, Seppo (2012): Miksi yritykset eivät reagoi korotettuihin poistoihin? VATT Muistiot 22.
- Keen, Michael and Jack Mintz (2004): The Optimal Threshold for a Value-Added Tax, *Journal of Public Economics*, 88(3-4), March, 2004, 559–576.
- Kortelainen, Mika ja Tuukka Saarimaa (2012): Do homeowners benefit urban neighborhoods? Evidence from housing prices. VATT Working Papers 36.
- Kosonen, Tuomas (2010): What was actually cut in the barbers' VAT cut? VATT Working Papers 18.
- Kröger, Outi ja Rauhanen, Timo (toim.) (2010): Verotuet Suomessa 2009. VATT Valmisteluraportit 5.



- Lenjosek, Gordon J. (2004): A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues, in Polackova Brixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.
- Ministry of Finance, The Netherlands (2013): Towards a more motivating tax system. Summary of the interim report of the Income Tax and Benefits Committee. 19.6.2013.
- Minnesota Department of Revenue (2011): Tax Expenditure Review Report. Bringing Tax Expenditures into the Budget Process, February 2011.
- Musgrave, Richard A. (1957): A Multiple Theory of Budget Determination, FinanzArchiv, New Series 25(1), pp. 33–43.
- Müller-Clemm, W.J. and Barnes, M.P. (1997): A Historical Perspective on Federal Program Evaluation in Canada. The Canadian Journal of Program Evaluation, Vol. 12, No. 1, pp. 47–70.
- Määttä, Kalle (2007): Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita.
- Määttä, Kalle (2012): Economic and Legal General Report, in Bolander, J. (ed.): Yearbook for Nordic Tax Research 2012. Tax Expenditures, Djøf Publishing: Copenhagen. pp.13–72.
- Nada, Eissa and Hilary Hoynes (2011): Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit. National Tax Journal, June 2011, 64 (2, Part 2)
- National Tax Journal (2011). Special Issue. Economic Analysis of Tax Expenditures. Vol 64, No. 2, part 2, pp. 459–751.
- Nordic Tax Economist meeting in Oslo (June 2009): Tax Expenditures in the Nordic Countries. Mimeo.
- Nordiska Ministerrådet (1987): Skatteutgifter. København.
- OECD (2004): Best Practice Guidelines – Off Budgets and Tax Expenditures, OECD, GOV/PGC/SBO(2004)6, 19-May-2004.
- OECD (2008): The Choice between Base Broadening and Incentives: Tax Expenditures in OECD Countries. Note by Joseph J. Minarik CTPA/CFA/WP2(2008)24, 3.11.2008.
- OECD (2010). Tax Expenditures in OECD countries.
- OECD (2012): Italy. Reviving growth and productivity. OECD Better Policies Series, September 2012.

- OECD (2013): Tax Expenditures Analysis in Italy. OECD Working Party No.2 on Tax Policy and Tax Statistics. CTPA/CFA/WP2(2013)31, 13 November 2013.
- Office of Tax Simplification (2011): Review of tax reliefs, final report. March, 2011.
- Oikeusministeriö (1996): Lainlaatijan opas. Edita.
- Oikeusministeriö (2004): Hallituksen esitysten laatimisohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2004:4. Helsinki 2004 oikeusministeriö. Edita.
- Oikeusministeriö (2007): Säädoskehdotusten vaikutusten arviointi. Ohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2007:4.
- Oikeusministeriö (2010): Lainlaatijan opas. Osa 2. Lakitekniikka. Selvityksiä ja ohteita 43/2010.
- Peck, Frank, Gail Mulvey, Keith Jackson and Jacqui Jackson (2012): Business Perceptions of Regulatory Burden. Submitted to: UK Department for Business, Innovation and Skills. Centre for Regional Economic Development, University of Cumbria. May 2012.
- Polackova Brixi, Hana (2004): Managing Tax Expenditures: Policy Options, teoksessa Polackova Brixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.
- Rauhanen, Timo and Takis Venetoklis (2012): Tax Expenditures, National Report, Finland, in Bolander, J. (ed.): Yearbook for Nordic Tax Research 2012. Tax Expenditures, Djøf Publishing: Copenhagen. pp.101–116.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel (1973): Pathways to Tax Reform, the Concept of Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel (1985): Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1985.
- Tala, Jyrki (2001): Lakien vaikutukset. Lakiuudistusten tavoitteet ja niiden toteutuminen lainsäädäntöteoreettisessa tarkastelussa. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisu 177.
- Thöne, Michael (2003): Subventionskontrolle. Ziele–Methoden–international Erfahrungen. Berlin, edition sigma. 2003.
- Thöne, Michael (2012): 18 Billion at One Blow. Evaluating Germany’s Twenty Biggest Tax Expenditures. FiFo Discussion Paper 12-4, November 2012.

- Treasury Board of Canada (1977): Circular number 1977-47, Subject: Evaluation of programs by departments and agencies. Ottawa.
- Treasury Board of Canada (2001): Evaluation Policy and Standards for the Government of Canada.
- Treasure Board of Canada (2004): Evaluation Function in the Government of Canada. Draft. Prepared by the Centre of Excellence for Evaluation.
- Treasure Board of Canada (2009): Directive on the Evaluation Function.
- Tuuli, Jukka (2009): Polttoaineiden ja muiden ympäristöverojen tulonjakovaikutukset. VATT Muistiot 6.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2007): Verotuet–tilivelvollisuuden toteutuminen. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 141/2007.
- Valtiovarainministeriö (1988): Verotuet Suomessa. Suunnittelusihteeristö 2/1988.
- Valtiovarainministeriö (2006): Parempaan lainsäädännön taloudellisten vaikutusten hallintaan. Työryhmämuistioita 6/2006.
- van den Ende, Leo, Amir Haberham and Kees den Boogert (2004): Tax Expenditures in the Netherlands, in Polackova Bixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.

# LIITE 1

---

## **Irlannin verotukikomission lakkautettavaksi suosittelemat verotuet kategorioittain**

### 1. Lapset

- lapsilisien verovapaus
- lasten päivähoitorakennusten investointivähennys
- lasten perhepäivähoidon vähennys tuloverotuksessa
- työnantajan järjestämän lasten päivähoidon verovapaus

### 2. Asuminen

- omistusasunnon korkovähennys (jatkossa vain ensiasunnon ostajalle)
- yksityisen vuokra-asunnon vuokravähennys tuloverotuksessa
- asuntojen paikallisten huoltopalvelujen vähennys tuloverotuksessa
- vuokratulon tuloverovapaus 10 000 euroon saakka
- vapautus omalle lapselle lohkotun tontin myyntivoittoverosta ja varainsiirtoverosta

### 3. Terveys

- pitkäaikaisten hoitovakuutusten tuloverovapaus
- tuloverovähennys kehitysvammaisen lapsen hoidosta (korvattava suoralla tuella)
- sokeiden tuloverovähennys (korvattava suoralla tuella)

### 4. Hyväntekeväisyys

- historiallisten rakennusten korjauksen ja ylläpidon tuloverovapaus
- työnantajan tarjoamien taide-esineiden luontoisedun tuloverovapaus

### 5. Yritykset ja maatalous

- rakennuksen luovutushinnan lisääminen menojäännöksen, rajoitus eräissä tapauksissa
- avustusten verovapaus
- patenttioikeusmakujen verovapaus
- maatalouden varaston lisäyksen korotettu vähennys
- maatalouden ympäristöhaittojen ehkäisemiseksi tehtyjen investointien kiihdytetyt poistot
- maitokiintiön hankinnan kiihdytetty poisto
- valtion myöntämän taloudellisen tuen verovapaus maanviljelijöiden etujärjestölle ja edelleen maanviljelijöille
- Mid-Shannonin alueen matkailuinvestointien kiihdytetyt poistot
- kaivosteollisuuden investointivähennys

### 6. Työllisyys

- työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun vähennys tuloverotuksessa
- osa-aikatyön veronhuojennus

- työntekijän työnantajayhtiön osakkeista saamien optiotulojen (employee stock option) vapautus työntekijän sosiaalivakuutusmaksuista
  - työnantajayhtiön tiettyjen optio-ohjelmien verovapaus työntekijälle
  - työnantajayhtiön osakkeiden merkinnän veronhuojennus työntekijälle
  - taiteilijoiden tuloverovapaus
  - merityötulovähennys
  - eräiden oppilaitosten opiskelijoiden majoituspalvelujen verovapaus
7. Säästäminen ja investoinnit
- ..
8. Muut verotuet
- ..

**Collins ja Walsh (2010) mukaan Irlannin kymmenen suurinta verotukea olisi muokattava tai lakkautettava seuraavasti:**

1. Eläkkeiden verovähennykset
  - siirryttävä yhtenäiseen 20 prosentin verokannan mukaiseen vähennysjärjestelmään
2. Työtulovähennys
  - siirryttävä malliin, jossa vähennyksen määrä vähitellen lakkaa tulojen kasvaessa
3. Omistusasunnon vapautus myyntivoittoverosta
  - säilytetään, mutta otettava käyttöön vuosittainen omistusasunnon varallisuusvero
4. Asuntolainojen korkovähennys
  - poistumassa jo tehdyillä päätöksillä vuosina 2013 ja 2018
5. Kiinteän pääoman investointituki
  - rajoitetaan tai lopetetaan neljän vuoden ajaksi
6. Lapsilisien verovapaus
  - lakkautetaan välittömästi
7. Yksityisen sairaanhoitovakuutuksen verovähennys
  - lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana
8. Maatalousyrittäjän perintö- ja lahjaverohuojennus
  - lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana

9. Patenttien rojalitulojen verovapaus

- lakkautetaan välittömästi

10. Nuorten koulutettujen maanviljelijöiden leimaverohuojennus

- lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana.

## LIITE 2

---

### **Ison-Britannian Office of Tax Simplification -yksikön lakkautettavaksi suosittelemat verotuet**

1. Työllisyys
  - “pyöräile töihin” – teemapäivien ateriaetu
  - vuorotyöntekijän tilapäisen taksinkäytön verovapaus
  - työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun (osa) vähennys tuloverotuksessa
  - poliisijärjestöjen jäsenmaksun (osa) vähennys tuloverotuksessa
  - lounassetelin (pieni osa) vähennys tuloverotuksessa
  - kaivostyöläisten maksuttoman kivihiilen verovapaus
  - sukeltajien sova-maksun huojennus
  - luottokortin löytöpalkkioiden sova-maksuvapaus
  - tiettyjen työnantajan neuvontapalvelujen vapautus sova-maksusta
  - valtion eläkejärjestelmästä luopumisen huojennus
2. Poistojärjestelmä
  - käyttämättömien liiketilojen saneeraaminen, kertapoisto eräillä ehdoilla
  - käyttämättömien myymälätilojen saneeraaminen asuinkäyttöön, kertapoisto eräillä ehdoilla
3. Yritykset
  - pilaantuneen maa-alueen pudistaminen, huojennus eräillä ehdoilla
  - verovaraus
4. Henkilöverotus
  - sokeiden tuloverovähennys (korvattava suoralla tuella)
  - maanomistajan kaivannaistulojen veronhuojennus
  - eläkeneuvonnan virheestä johtuvan korvauksen vapautus pääomatuloverosta
5. Pääomatulot
  - osakepoolien indeksointivähennys
6. Leimavero
  - yhtiön hankkimien toisen yhtiön osakkeiden veronhuojennus
  - eräiden maanvuokrien vapautus verosta
  - vapautus verosta maankäyttöoikeuden siirtämisestä sosiaaliselle vuokranantajalle
  - epäedullisen maa-alueen kaupan veronhuojennus
  - jaetun omistajuuden järjestelyt

- puolustusyhteistyöhön liittyvä veronhuojennus
  - eräiden erikoislaitteiden kaupan veronhuojennus
  - valtion obligaatioiden kauppaan liittyvä veronhuojennus
7. Merenkulku
- tilapäiseen merityötuloon liittyvä vapautus sova-maksusta
  - merimiesten etujärjestöille maksetun palkanosan vapautus leimaverosta
  - laivan laitteiden kaupan vapautus leimaverosta
8. Urheilu ja liikunta
- lisäpoisto eräiden urheilulaitosten turvallisuuteen liittyvistä investoinneista
9. Vakuutustoiminta
- henkivakuutusmaksujen tuloverohuojennus
  - työnantajan maksamien henkivakuutusmaksujen tuloverohuojennus
  - perheen toimeentulon turvaamiseksi otetun vakuutuksen tuloverohuojennus
10. Muu toiminta
- taiteilijoiden palkkioiden jaksottaminen
  - erään yrttikatkeron vapautus valmisteverosta
  - mustan oluen (*black beer*) vapautus valmisteverosta
  - epäedullisille alueille tehtyjen liikeinvestointien veronhuojennus
  - lahjoitusten väliaikainen vähennys tuloverotuksessa (lakannut)
  - ylimääräinen 10 prosentin lahjoitusvähennys (lakannut)
  - Millenium-vuoden lahjoitusvähennys (lakannut)
  - käyttelytilin korkovähennys (lakannut)
  - työntekijän uudelleensijoittamisen tuloverovähennys (lakannut)
  - tappiontasaukseen liittyvä sova-maksuvähennys (lakannut)



## LIITE 3

### Saksan 20 suurimman verotuen evaluoinnin tulokset (lähde: Thöne 2012)

Verolaji	Verotuen tarkoitus	MEUR	Luokitus
Henkilöverotus	Käsityöläisten tuloverovähennys	2 185	keltainen
Henkilöverotus	Verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä	2 000	punainen
Energiaverotus	Teollisuusyritysten ympäristöverovähennys	1 850	keltainen
ALV	Kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta	1 815	punainen
Energiaverotus	Energiaintensiivisten teollisuusyritysten ylimääräinen ympäristöverovähennys	1 700	keltainen
Energiaverotus	Yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon (CHP) tuki	1 300	keltainen
Henkilöverotus	Työvaltaisten palvelujen tuloverovähennys	1 075	keltainen
Henkilöverotus	Henkilökohtaisen säästämisen vähimmäisraja	1 059	vihreä
ALV	Julkisen liikenteen alennettu alv-kanta	750	keltainen
Energiaverotus	Biopolttoaineiden tuki	670	keltainen
Henkilöverotus	Yksityisten eläkejärjestelmien verovähennys	560	vihreä
Yritysverotus	Merirahtiyritysten yksinkertaistettu verotus	500	vihreä
Energiaverotus	Maatalouden ympäristöverovähennys	440	keltainen
Energiaverotus	Ei-energiatuotantoon käytettävien fossiilisten polttoaineiden verovapaus (i)	400	keltainen
Energiaverotus	Kerosiinin verovapaus	395	punainen
ALV	Hammasteknikkojen palvelujen alennettu alv-kanta	380	vihreä
Yritysverotus	Kiinteistösiirtosakerahaston (REIT) veronhuojennus	325	punainen
Yritysverotus	Itäisen Saksan investointikannuste	285	vihreä
Henkilöverotus	Työntekijöiden säästötilien verovähennys	260	punainen
Energiaverotus	Ei-energiatuotantoon käytettävien fossiilisten polttoaineiden verovapaus (ii)	170	keltainen
<b>punainen</b>		<b>4 795</b>	<b>5</b>
<b>keltainen</b>		<b>10 540</b>	<b>10</b>
<b>vihreä</b>		<b>2 784</b>	<b>5</b>



VALTION TALOUDELLINEN TUTKIMUSKESKUS  
STATENS EKONOMISKA FORSKNINGSCENTRAL  
GOVERNMENT INSTITUTE FOR ECONOMIC RESEARCH

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus  
Government Institute for Economic Research  
P.O.Box 1279  
FI-00101 Helsinki  
Finland

[www.vatt.fi](http://www.vatt.fi)

ISBN 978-952-274-103-5 (PDF)  
ISSN 1798-0321 (PDF)